بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة آل البيت

AL- al-BAYT UNIVERSITY

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

رسالة الماجستير

العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني

Factors Affecting the Quality of Jordanian Auditor's Report

إعداد:

القعقاع خلف الزعبي

الرقم الجامعي

(0920504015)

بإشراف الدكتور

جمال عادل الشرايري

2011 −2010

العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني

Factors Affecting the Quality of Jordanian Auditor's Report

إعـــــــــداد
(القعقاع خلف علي الزعبي)
0920504015

اســـم المشـــرف
(الدكتور جمال عادل الشرايري)

أعضاء لجنة المناقشـــة	التوقيـــــع
الدكتور جمال عادل الشرايري	رئيسا ....
الدكتور محمد ياسين الرحاحله	عضوا ....
الدكتور حسين علي الزيود	عضوا ....
الدكتور احمد محمد العمري	عضوا خارجيا ....

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كليـــة المال والأعمال في جامعة آل البيت.

نوقشت وأوصى بإجازتها/ تعديلها/ رفضها بتاريخ:......**3/5/2011**......

الإهداء

إلى شمسَيَّ المضيئين في عتمة العمر

أبي وأمي

إلى جداري الذي أسند ظهري إليه بثقةٍ

فأغمض عيني بطمأنينة : إخوتي

إلى من تآلفت روحي وأرواحهم

فملأت محبتهم حجرات القلب : أصدقائي

أهدي هذا الجهد........

الباحث

الشكر والتقدير

لأنّ " من لا يشكر الناس لا يشكر الله" فإن الواجب يدفعني إلى أن أتقدم من أستاذي الدكتور **جمال عادل الشرايري** بعظيم الامتنان، والذي تابع هذه الرسالة خطوة خطوة ومنح صاحبها من وافر علمه، وعزيز وقته، وعظيم جهده، وصادق نصحه ما بلغت به صورتها الطامحة إلى النجاح بإذن الله .

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأفاضل **الدكتور محمد ياسين الرحاحله، الدكتور حسين علي الزيود ، الدكتور وليد خلف الزعبي والدكتور فراس الشلبي،** الذين ابدوا من الدعم ما يجعلني احمل لهم عرفاني ما حييت، كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتور **حسن مطلب المجالي** على التدقيق اللغوي **والدكتور احمد محمد العمري** لقبوله مناقشة رسالتي، فلهم جميعا شكري ومودتي.

الباحث

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملحقات

الملخص

العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني

إعداد:

القعقاع خلف الزعبي

إشراف :

الدكتور جمال الشرايري

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني. ولتحقيق هذا الهدف سعت هذه الدراسة إلى بيان أثر كل من أتعاب التدقيق، نظام الرقابة الداخلية، حجم مكتب التدقيق ،طبيعة نشاط الشركة، على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني، ولقد تم تصميم استبيانة لمعالجة الجانب العملي وتم توزيعها على المحاسبين القانونيين الأردنيين المزاولين لمهنة التدقيق وقد تم توزيع (148) استبيانة خضع للتحليل منها (143) استبيانة ما نسبته (96.6%) من الاستبيانات الموزعة.

وقد تم استخدام الانحدار المتعدد (Multiple Regression) في اختبار الفرضيات وفيما يلي أهم النتائج:

1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني. وقد حصل هذا المتغير على **المرتبة الأولى** في درجة التأثير.

2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل حجم مكتب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني، وحصل هذا المتغير المستقل على **المرتبة الثانية** في درجة التأثير.

وعلى ضوء النتائج أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات من أهمها:-

1- ضرورة قيام المحاسب القانوني الأردني بفهم نظام الرقابة الداخلية لأنه يساعد المدقق في التقليل من مخاطر التدقيق وتقليل من الوقت والجهد المبذولين في عملية التدقيق مما يساعد في إصدار تقرير ذي جودة

2- ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بمتابعة الأتعاب التي يتقاضاها المحاسب القانوني الأردني، والتأكد من عدم حصوله على أتعاب أقل من الحد الأدنى التي حددتها جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

الفصل الأول

الإطار التمهيدي للدراسة

1-1 المقدمة

2-1 مشكلة الدراسة وأسئلتها

3-1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 الدراسات السابقة

6-1 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

7-1 فرضيات الدراسة

8-1 مجتمع وعينة الدراسة

9-1 الأساليب الإحصائية المستخدمة

10-1 مصادر جمع البيانات

11-1 منهجية الدراسة

12-1 مخطط متغيرات الدراسة

1-1 المقدمة

بعد الثورة الصناعية وما رافقها من ظهور للشركات المساهمة العامة ذات رؤوس الأموال الكبيرة وظهور جمهور من مستخدمي البيانات المالية، سواء كان ذلك داخليا أم خارجيا، حيث تعتبر هذه البيانات المالية مصدر لمتخذي القرارات الاقتصادية، بالإضافة لحاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة على هذه البيانات، مع التقليل من التكاليف التي تدفعها للرقابة على الإدارة التي تسعى بدورها إلى تحقيق أهدافها من خلال البيانات المالية، كل ذلك أدى إلى ظهور طرف جديد يتميز بخبره فنية عالية للحكم على التقارير المالية، وهو ما سمي بمدقق الحسابات الخارجي وذلك حسب ما أقرته نظرية الوكالة. ومن هنا تأتي أهمية جودة التقرير الذي يقدمه المحاسب القانوني حيث يعتبر تقريره بمثابة الدليل الصادق على العمليات داخل المنشاة ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي، وبالإضافة إلى ذلك فان المدقق يقوم بالإصدار أحيانا تقارير أخرى تتفق وطبيعة الخدمة المقدمة من قبله، ونظراً للأهمية التي يتمتع بها هذا المدقق فيجب أن تتصف أعماله بالجودة والموثوقية، والصدق حتى يتم عرض القوائم المالية بعدالة.

ومن المعروف أن مهنة التدقيق تعتبر الضمان لجودة المعلومات التي تقدم للجمهور وبالتالي على أصحاب هذه المهنة واجبات قانونية تتمثل بتطبيق المعايير الدولية، وكشف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على جودة المعلومات المقدمة لمستخدمي القرارات الاقتصادية لتقليل فجوة التوقعات، ويواجه مدقق الحسابات الخارجي العديد من المخاطر التي ترافق عملية التدقيق سواء كانت خارجية كالوثوق بالرقابة الموجودة في الشركات ومدى الاعتماد على هذه الرقابة ومدى التزامها بالمعايير أم كانت داخلية كوجود كوادر مدربة لمتابعة التطورات الحاصلة في البيئة المحيطة بعملية التدقيق، مما تؤثر بشكل أو بآخر على عملية التدقيق عموماً وعلى الرأي الفني لمدقق الحسابات خصوصا.

ونظرا لأهمية الموضوع، وبناء على ما تقدم فقد جاءت هذه الدراسة لبحث العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

1-2 مشكلة الدراسة وأسئلتها

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة وما جاء في الأدب النظري ذات الصلة بالعوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني، ونتيجة إدراك المحاسب القانوني لمخاطر التدقيق التي تؤدي إلى احتمالية فشل عملية التدقيق سواء من خلال خطأ ذا أهمية نسبية أو من خلال أخطاء تشكل في نتيجتها النهائية أثراً ذي أهمية نسبية في البيانات المالية تؤثر على عدالة هذه البيانات ومصداقيتها، وكذلك لما يواجه المحاسب القانوني من صعوبات جراء طبيعة إجراءات التدقيق والحصول على أدلة التدقيق. وأما على الصعيد المحلي فان هناك عدم رضا لدى المجتمع المالي عن تقرير مدقق الحسابات (جمعة، 2001) بالإضافة إلى أن هناك جهات لا تثق في تقرير مدقق الحسابات والتقارير المالية المدققة من قبله (لطفي، 2001).

وبناء على ما تقدم فان المشكلة الرئيسية التي تطرحها هذه الرسالة دراسة العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

وتناولت الدراسة الإجابة عن الأسئلة التالية:

1- هل يوجد أثر لأتعاب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

2- هل يوجد أثر لنظام الرقابة الداخلية على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

3- هل يوجد أثر لحجم مكتب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

4- هل يوجد أثر لطبيعة نشاط الشركة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

1-3 أهداف الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني وسعت إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- التعرف على أثر أتعاب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

2- التعرف على أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

3- التعرف على أثر حجم مكتب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

4- التعرف على أثر طبيعة نشاط الشركة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

1-4 أهمية الدراسة

تظهر أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تناولته والمتعلق بجودة تقرير المحاسب القانوني الأردني والعوامل المؤثرة فيه، حيث يجب على المحاسب القانوني الأردني تقديم تقرير يتصف بالعدالة طبقا للمعايير الدولية، والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وبالتالي فإن على المحاسب القانوني الأردني واجب رعاية مصالح الجمهور وتقديم خدمة تتميز بالجودة والدقة والرقابة، وتعكس أهمية الدراسة أيضا مدى ثقة الأطراف الخارجية بتقرير المحاسب القانوني الأردني، وما يفرضه قانون الشركات الأردني على الشركات المساهمة العامة من ضرورة قيامها بتدقيق بياناتها من قبل مدقق حسابات خارجي، ويجب على تلك الشركات أن ترفق تقرير مدقق الحسابات بالقوائم المالية المنشورة، وهذا يعطي القوائم المالية ثقة أكبر حيث يعتبر تقرير المحاسب القانوني الضمان لعدالة هذه القوائم، ويعتبر تقرير المحاسب القانوني مفيد للعديد من الجهات سواء الداخلية التي تتمثل بالإدارة أم الخارجية مثل المقرضون والمستثمرون والجهات الحكومية. كما ستساهم هذه الدراسة في بيان الأهمية العملية من خلال بيان العوامل المؤثرة على جودة التقرير، وأما عن المساهمة النظرية، وبحدود علم الباحث فقد قامت هذه الدراسة على معالجة الفجوة التي تركتها الدراسات السابقة، حيث أن هذه الدراسة تقيس مجموعة من المتغيرات الجديدة لبيان أثرها على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

1-5 الدراسات السابقة

أولاً : الدراسات العربية :-

1- دراسة (الرميص،2011) [1] بعنوان " **أثر استخدام مداخل التدقيق لنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على جودة التدقيق الخارجي في الأردن**" وهدفت الدراسة إلى التعرف على اثر استخدام مداخل التدقيق لنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على جودة التدقيق الخارجي في الأردن ولقد قام الباحث لتحقيق هدف الدراسة ببيان أثر استخدام التدقيق حول الحاسوب والتدقيق باستخدام الحاسوب من أجل معرفة أثرها على جودة التدقيق الخارجي في الأردن وقد استخدم الباحث الاستبيانة لمعالجة الجانب العملي قام بتوزيعها على المحاسبين القانونين الأردنيين المزاولين لمهنة التدقيق، ومن أهم النتائج التي أظهرتها الدراسة وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمتغير المستقل التدقيق باستخدام

---

[1] عيد الرميص " **اثر استخدام مداخل التدقيق لنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على جودة التدقيق الخارجي في الأردن**" ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المال والأعمال، جامعة آل البيت، المفرق 2011 م .

الحاسوب وحول الحاسوب على جودة التدقيق، وقد أوصى الباحث بزيادة استخدام التدقيق خلال الحاسوب عند تدقيق نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة.

2- دراسة (جبران، 2010) ‹[1]› بعنوان " **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**" هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهت نظر مراجعي الحسابات في اليمن والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات والجمعيات المنظمة للمهنة تساعد على إيجاد رقابة فعالة على مراجعة الحسابات، وقد تم استخدام الاستبيانة وزعت على مراجعي الحسابات ومدراء المراجعة وشركاء مكاتب المراجعة والشركات المحاسبية والمراجعة، والمسجلين لدى وزارة الصناعة والتجارة وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، وأوجدت الدراسة أن تنظيم مكتب المراجعة وشخصيته وشهرته والعلاقة مع العملاء يؤثر إيجابا على جودة مراجعة الحسابات، وأوصت الدراسة على أنه يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة اختيار مراجعي الحسابات ممن تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل المناسب والخبرة العلمية الكافية

3- دراسة (التويجري والنافعابي، 2008) ‹[2]›بعنوان" **جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين** "هدفت الدراسة إلى معرفة أراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر، وتأتي هذه الدراسة لبنة في بناء لم يكتمل بعد تهدف إلى معرفة وجهات نظر مجتمع المدققين في بيئة المملكة العربية السعودية،وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب التدقيق بزيادة وتنمية مستوى الكفاءة المهنية والعملية لأعضاء مكاتبها وذلك من خلال التدريب المستمر، والتزام مكاتب التدقيق بالموضوعية وأخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية واستقلال مكتب التدقيق عن منشأة العميل، وإعطاء الجهد الكافي والوقت، لأداء عمل التدقيق لما لهما من تأثير ملحوظ على جودة الخدمة المقدمة وشملت عينة الدراسة 95 مدققا وكانت نسبة الرد 59% وقد اعتبرت ملائمة للتحليل ،وأوضحت الدراسة أنّ أكثر العوامل تأثيراً على جودة المراجعة ثلاثة هي:-

[1] محمد جبران، " **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**"الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية،جامعة الملك سعود، 2010، ص ص 1-47

[2] عبد الرحمن علي التويجري وحسين محمد النافعابي، " **جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين** " مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة ، مجلد 22، العدد1، 2008، ص 219- 255

الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة، والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقارير عنها، الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

4- دراسة (جربوع، 2007) ([1]) بعنوان" **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وسبل تضيق هذه الفجوة** "هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات من حيث جودة أداء المراجع وحياده والكفاءة المهنية التي يتمتع بها والقصور في نظام الرقابة الداخلية ودور الجمعيات المهنية بمتابعة جودة أداء عملية المراجعة وتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات في قطاع غزة وعددهم 85 ومدراء البنوك والفروع وعددها 45 ومأموري ضريبة الدخل وعددهم 59 أي إن أفراد المجتمع 189 وقد وزعت الاستبانة لكل فرد من أفراد المجتمع وتم استرجاع 152 استبانه أي ما نسبته 80% وهي نسبة معقولة، وأوجدت الدراسة أن هناك عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته ونقص الكفاءة المهنية للمدقق الشكلية في استقلالية المدقق وحياده، وقصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق وانخفاض جودة الأداء في عملية التدقيق، وقصور التقارير عن مسايرة التغيرات في المجتمع

5- دراسة (الشاطري والعنقري، 2006) [2]"**بعنوان انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**"

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية، وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة، ولقد استخدم الاستبيانة في الدراسة الميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية وتم استلام 72 استبيانة، ولقد أوجدت الدراسة إلى عدم وجود تأثير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، الا أنها أظهرت أيضا إلى أن الانخفاض يؤدي إلى عزوف المراجعين عن المهنة وأوصت الدراسة إلى ضرورة تفعيل برنامج المراجعة وجودة الأداء المهني والتغلب على أوجه القصور فيه لضمان تحسين جودة ونوعية أداء المكاتب.

1يوسف جربوع ، "**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**"،الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عش، العدد الثاني، 2007، ص 367-389

[2] أيمان الشاطري وحسام العنقري، "**انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، م2 ع1 ،2006 ص ص 97- 163

6- دراسة (حلس، 2003) [1] بعنوان " **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين**" هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المراجعة وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهت نظر المراجعين بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب، وقد أجريت الدراسة على فئة المحاسبين القانونيين في فلسطين وبصفه خاصة في قطاع غزة وقد تم اختيار عينة عشوائية مقدارها 50 من فئة المراجعين العاملين وستخدم الباحث الاستبيانة في الدراسة الميدانية، ولقد أوجدت الدراسة أن الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات الخارجي تتأثر بشكل أساسي بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة، وأوصت الدراسة إلى توفير الأطر الشرعية والتنظيمية لمهنتي المحاسبة والمراجعة، وذلك من حيث شروط ممارسة المهنة وتعيين مراجع الحسابات وترخيص المؤسسات العاملة.

7- دراسة (جمعة، 2001) [2] بعنوان" **تقرير المدقق: دليل على بطء الاستجابة الدولية لمتطلبات المجتمع المالي** " وهدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية محتوى تقرير المدقق في ضوء طلبات المجتمع المالي عند تطبيق معايير التدقيق الدولية والتشريعات المحلية، وكذلك متطلبات المجتمع المالي حيث اعتبر التقرير العامود الفقري للاعتماد على القوائم المالية بشكل عام، ولما لهذه القوائم من أهمية كبيرة في عملية اتخاذ القرار، ولتنفيذ هذه الدراسة تم تحديد طلبات المجتمع المالي وواجبات المدقق بشأنها، ثم مقارنة نتائج طلبات المجتمع المالي والأداء (الواجبات) بمحتوى تقرير المدقق لإحدى وأربعين (41) شركة مساهمة عامة أردنية لعامي 1998- 1999، وقد أوضحت نتائج الدراسة أنّ هناك عدم رضا لدى المجتمع المالي عن تقرير مدقق الحسابات وقد اشتهرت هذه الفجوة باسم فجوة الاتصال، مشيرةٌ إلى أنّ من واجب المدقق اكتشاف الغش أو الخطأ والتقرير عنه وقدرة المنشاة على الاستمرار واكتشاف التصرفات غير القانونية والتقرير عنها، وأشارت الدراسة أنّ هناك قصوراً من جانب الاتحاد الدولي للمحاسبين والدول المتقدمة نتيجة الصياغة غير الملائمة لمحتويات تقرير المدقق وهذا القصور انعكس بدوره على المدققين مما أدى إلى فقدان التقرير لفعاليته في عملية اتخاذ القرار وبالتالي تولد لدى المجتمع المالي شعوراً بعدم جدوى عملية تدقيق الحسابات لأنّ تقرير المدقق يفقد القدرة على تلبية احتياجاتهم.

1سلم حلس، " **العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب المراجعة في فلسطين**"، الجامعة الإسلامية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، 2003، ص ص 248- 27

3 أحمد حلمي جمعة " **تقرير المدقق: دليل على بطء الاستجابة الدولية لطلبات المجتمع المالي** " الزيتونة للدراسات والبحوث العلمية العلوم الإنسانية، مجلد (1)، العدد(1)، 2001 ص 1-34

8- دراسة لطفي (2001) ‹[1]› بعنوان "**انطباع مسؤولي الإقراض والائتمان عن تقرير مدقق الحسابات**" هدفت هذه الدراسة إلي التعرف على انطباعات مسؤولي الإقراض والائتمان في البنوك التجارية عن تقرير مدقق الحسابات القانوني المرفق مع الحسابات الختامية المدققة للشركات المساهمة العامة الأردنية، وقد تناولت مشكلة الدراسة انطباعات مسؤولي الاقتراض والائتمان عن تقرير مدقق الحسابات المرفق مع الحسابات الختامية، وهل تختلف هذه الانطباعات باختلاف المؤهل العلمي لمسؤولي الاقتراض والائتمان، واشتمل مجتمع الدراسة على جميع مسؤولي الاقتراض والائتمان في الإدارة العامة للبنوك التجارية العاملة في الأردن، وكانت الاستبيانة أداة جمع للبيانات حيث استخدم الباحث في عملية جمع البيانات أربع استبيانات لكل بنك أي توزيع 72 استمارة على18 بنك واستلام 45 استمارة أي ما نسبة 63% وقد قاست الاستبيانة الانطباع من خلال مصداقية التقرير والموثوقية، ومسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن محتويات التقرير ومسؤولية الشركة المدقق عليها عن صحة الحسابات الختامية وطبيعة معلومات المدقق، ونطاق عملية التدقيق واكتشاف التلاعب والاحتيال وقد دلت نتائج الدراسة أن أولئك المسؤولين لا يثقون في تقرير مدقق الحسابات والتقارير المالية المدققة من قبله وأنّ عدم المصداقية والموثوقية في تقرير مدقق الحسابات وأوصت الدراسة بضرورة وضع آلية مناسبة لصحة البيانات المحاسبية لدى الشركات المساهمة وذلك عن طريق تطوير المعايير المحاسبية.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:-

9- دراسة (Jong et al, 2010)‹[2]› بعنوان **" Audit office Size, Audit Quality, and Audit pricing** "**حجم مكاتب التدقيق، جودة التدقيق، تسعير التدقيق**" هدفت الدراسة إلى بيان تأثير حجم المكاتب والتسعير على جودة التدقيق، وأشارت إلى أنّ هناك علاقة ما بين حجم المكتب ومقدار الأتعاب المقدمة لمدقق الحسابات، وتقديم تقارير ذات جودة وتوصلت الدراسة إلى أنّ المكاتب التي يكون لها عدة عملاء تقدم تدقيقاً أفضل من شركة تعتمد على عميل واحد وتكون اقل عرضه للضغوط، وكذلك أن المكاتب الكبيرة تستطيع فرض رسوم أعلى من المكاتب الصغيرة وكانت عينة الدراسة شركات التدقيق جميعها من عام 2000 إلى عام 2005 واستثنت المدققين خارج الولايات المتحدة، وأوصت الدراسة بتنفيذ استراتيجيات لتوفير مستوى أكثر تجانسا من

2منير موسى لطفي ، " **انطباع مسؤولي الإقراض والائتمان عن تقرير مدقق الحسابات** " دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 28، العدد 2 ، 2001 ،ص 395-406

[2] Jong et al," **Audit office Size, Audit Quality, and Audit pricing**" Auditing A Journal of Practice& Theory, Vol. 29,No.1 May 2010 pp.73-97

خدمات المراجعة عبر أحجام مكاتب مختلفة لأنه يمكن تقديم تدقيق ذي نوعية رديئة من قبل مكاتب صغيرة مما يسبب أضراراً كبيرة اليوم في بيئة الأعمال العالمية.

10- دراسة (Cristina et al, 2009) ‹[1]› بعنوان **" Auditor independence joint determination of audit and non- audit fees and the incidence of qualified audit reports"** "**استقلالية المدقق والمحددات المشتركة لرسوم التدقيق والخدمات الأخرى وحالة تقارير التدقيق المؤهلة**" هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان تقديم الخدمات الاستشارية يؤثر على استقلالية المدقق وكذلك المساءلة القانونية، سوف تكون اقل خطراً على هذا المدقق، وأن المساءلة القانونية هي الرادع الخارجي لمدقق الحسابات، وتكونت عينة الدراسة من 135 شركة مسجلة في فرنسا وتعد التقارير المالية وأوجدت الدراسة أن أتعاب التدقيق لها تأثير وأما الخدمات الاستشارية ليس لها على استقلالية المدقق وكذلك قام الباحث بتحليل ما إذا كانت الخدمات وإجراءات التدقيق معا يؤثران على تقرير المدقق وأوجدت لهما تأثير وقد بينت الدراسة أن المدققين ليسوا أقل احتمالية للمساءلة عند تقديمهم خدمات وتدقيق حسابات معا.

11- دراسة (Bryan et al, 2008) ‹[2]›بعنوان **" The Auditor's Reporting Model: A literature overview and research synthesis "** "**نموذج تقرير المدقق، استعراض مرجعي وبناء بحثي**" هدفت الدراسة إلى معرفة اثر الرقابة التي تقوم بها شركة مراجعي حسابات الشركات لحماية المستثمرين (Public Company Accounting Oversight Board) على الشركات المساهمة العامة، ونموذج تقرير مدقق الحسابات وقرار المدقق، لأنه في الغالب ما يتم انتقاد مدقق الحسابات لعدم تحديد حالات معينة في تقريره رغم أن البيانات المقدمة تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وشملت الدراسة الموظفين لدى شركة(PCAOB) والتي أسسها الكونجرس الأمريكي حيث تم استخدام الاستبيانة في الجانب العملي، وأشارت الدراسة إلى أنّ تأثراً غير ملائم من قبل مدقق الحسابات، وأوضحت قرار إعداد التقرير يمثل تحدياً لمدقق الحسابات في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وكذلك صياغة التقرير واحتمالية نجاحه أو فشله، ولما له من أثر على قرار المستخدمين لهذه البيانات، وأشارت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات ما زالت موجودة

---

[1] Cristina et al," **Auditor independence joint determination of audit and non-audit fees and the incidence of qualified audit reports**" academia, Revista Latinoamericana de Administracion,No 43,2009,pp 63-92

[2] Bryan et al…" **The Auditor's Reporting Model: A literature overview and research synthesis** " Accounting, vol.22,No1 March2008, pp69-90

وهناك أمران أساسيان تحدثت عنهما الدراسة في تقرير المدقق هما المدخلات والمخرجات لما لهما من أثر على قرار المدقق من ناحية التدقيق والرقابة، ودعت الدراسة إلى تطوير تقرير مدقق الحسابات

12- دراسة (Janie et al,2003) [1] بعنوان **" The Impact of Retention Incentives and client Business risks on Auditors' Decisions Involving Aggressive Reporting Practices" اثر الاستمرار بالحوافز ومخاطر عمل العميل على قرارات بما فيه ممارسات التقرير السلبي**" هدفت الدراسة إلى بيان مخاطر الاحتفاظ بالعميل وأثر الحوافز التي تقدم للعميل للاحتفاظ به ومخاطر الأعمال وكيفية تأثير هذه العوامل على تقرير مدقق الحسابات وأثرها على إصداره تقريراً سلبياً، وقد تم إجراء الدراسة في مدينة كاليفورنيا، وكانت عينت الدراسة كبار المدققين فيها و مدراء التدقيق، وتم توزيع 120 استبيانة حيث حصل كبار المدققين على نسبته 78.2% و المدراء على 21.8% وأوجدت الدراسة أن هناك مخاطر تجارية وأن هناك مخاطر للاحتفاظ بالعميل، وأوصت الدراسة إلى أن يقوم المدقق بالإبلاغ عن أي مخاطر تجارية للشركة كما دعت الدراسة إلى قيام المدقق بالاهتمام بالتقرير المقدم للمستخدمين لما له من أثر على القرارات التي يصدرها مدقق الحسابات ودعت الدراسة إلى دراسة عوامل أخرى تؤثر على تقرير المدقق الحسابات وحثت مدقق الحسابات على إصدار تقرير سلبي عندما تكون هناك تحريفات في البيانات المالية ومشيرة إلى أنه عن أنه وسيله لإبلاغ المستخدمين عن التحريفات الموجودة وتكونت عينة الدارسة من 55 مدققاً ومديراً من شركات التدقيق الخمسة الكبرى.

1-6 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تناولت الدراسات العربية مداخل التدقيق وأثرها على عملية التدقيق، وجودة خدمة المراجعة واهم العوامل المؤثرة فيها، وفجوة التوقعات ما بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وانخفاض أتعاب المراجعة وأثره على جودة الأداء المهني، وتقييم محتوى تقرير الحسابات وانطباع مسؤولي الإقراض و الائتمان عن تقرير المدقق. وتناولت الدراسات الأجنبية حجم مكاتب التدقيق وجودة التدقيق، استقلالية المدقق ومحددات رسوم التدقيق، ونموذج تقرير المدقق.

---

[1] Janie et al, " **The Impact of Retention Incentives and client Business risks on Auditors' Decisions Involving Aggressive Reporting Practices**" Auditing A Journal of Practice& Theory, Vol. 22,No.2 May 2003 pp.207-218

أما ما يُميز هذه الدراسة عن الدراسات الأجنبية هو اختلاف مجتمع الدراسة، وتميزت عن الدراسات العربية بأنها درست العوامل (أتعاب التدقيق، نظام الرقابة الداخلية، حجم مكتب التدقيق، طبيعة نشاط الشركة) وأثرها على جودة التقرير حيث أنها – وبحدود علم الباحث– تُعد واحده من الدراسات العربية القليلة التي تجعل من الأمور التي تبحثها –سابقة الذكر– محورها الأساسي لدراستها على جودة التقرير، وتميزت هذه الدراسة عن بعض الدراسات السابقة بمجتمع الدراسة مثل دراسة لطفي (2001).

1–7 فرضيات الدراسة

<u>الفرضية الأولى</u>

لا يوجد أثر لأتعاب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

<u>الفرضية الثانية</u>

لا يوجد أثر لنظام الرقابة الداخلية على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

<u>الفرضية الثالثة</u>

لا يوجد أثر لحجم مكتب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

<u>الفرضية الرابعة</u>

لا يوجد أثر لطبيعة نشاط الشركة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

1–8 **مجتمع وعينة الدراسة:**

تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين الأردنيين المزاولين للمهنة، والبالغ عـددهم (240) مدققاً‹[1]›. وتم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغت (148) مدققاً‹[2]›، وتم استبعاد خمـس استبيانات غير صالحة وتم إخضاع 143 استبيانة إلى التحليل وهو ما يعـادل 96.6% مـن عينـة الدراسة.

---

[1] جمعية المحاسبين القانونيين 2011

[2] Uma sekaran , Research methods for business : A skill Building Approach , 7th Edition , John Wiley and Sons , New York ,2003,p294

1-9 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعيــــــــة

(Statistical Package for Social Science) (SPSS)، وذلك على النحو التالي :-

أولا: التحليل الوصفي (Descriptive Analysis) المعتمد على الوسط الحـــسابي والانحـــراف المعياري.

ثانيا: أساليب التحليل وذلك من خلال ما يلي:

1- اختبار ثبات الأداء (Reliability) لقياس ثبات أداة الدراسة ومقـــدار الاتـــساق الـــداخلي ومدى الاعتماد ويتم ذلك باحتساب معامل كرونباخ الفا (Cronbach Alpha).

2- تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لقياس تأثير المتغيرات المـــستقلة علـــى المتغير التابع.

3- النسب المئوية لتحليل البيانات المتعلقة بالمعلومات العامة للمستجيبين.

1-10 مصادر جمع البيانات:-

تم الاعتماد في جمع البيانات والمعلومات اللازمة على المصادر الآتية:-

المصادر الأولية: تتمثل في الاستبانة تم استخدامها كمصدر رئيسي لجمـــع المعلومـــات المتعلقـــة بالعوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

المصادر الثانوية: تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تكوين الإطار النظري للدراسة بالاعتمـــاد على الكتب والدوريات والمراجع العربية والإنجليزية التي تناولت الموضـــوع بالبحـــث والدراســـة بالإضافة إلى الأبحاث والرسائل والدراسات السابقة التي تطرقت للموضوع.

1-11 منهجية الدراسة

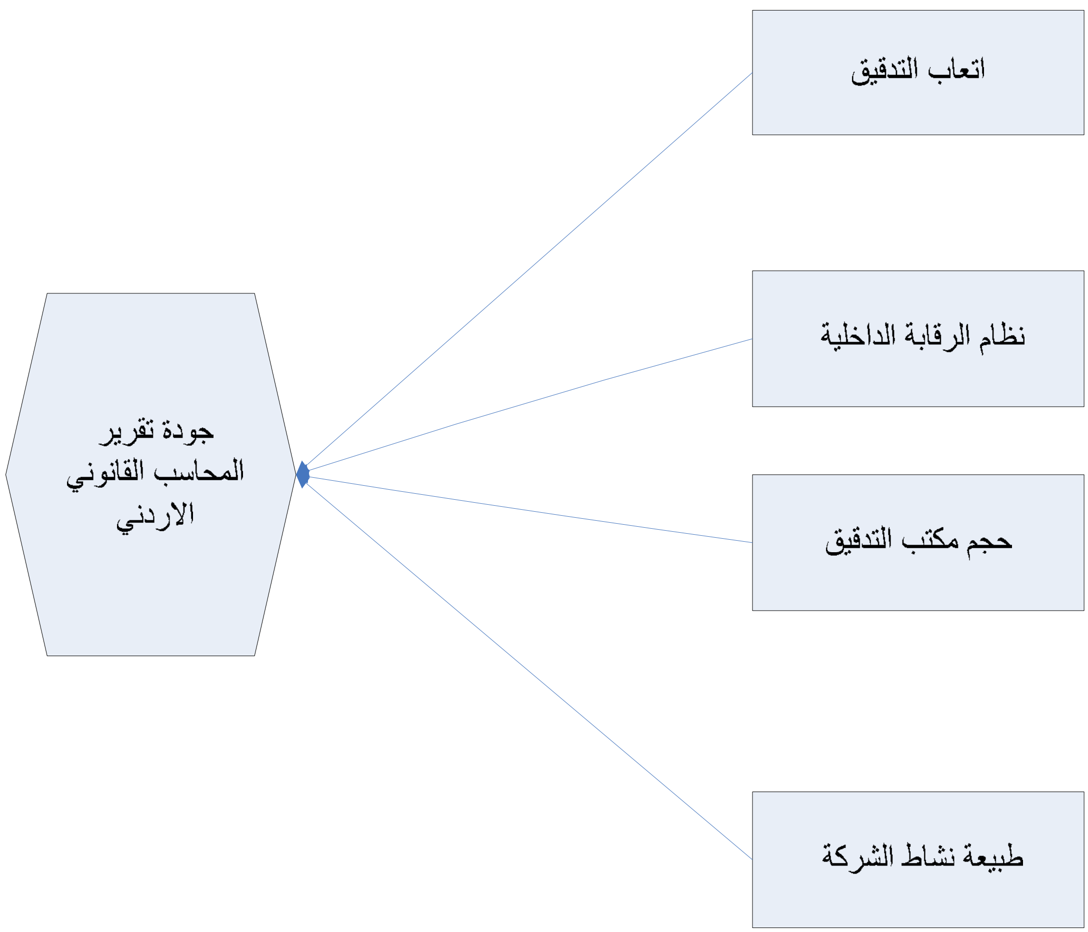
اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لملائمة أهدافها، وذلك مـــن خـــلال التطـــرق لأدبيات متغيرات الدراسة العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني والدراسات السابقة التي ارتبطت بها ومتغيراتها مع الدراسة الحالية، بالإضافة إلى تطبيق أداة الدراسة التي تـــم تطويرها لهذه الغاية على أفراد مجتمع الدراسة، وذلك بغية استخلاص توصيات تجسد حلولا لمشكلة الدراسة.

1-12 مخطط متغيرات الدراسة :

بناء على مشكلة الدراسة وفرضيات الدراسة يمكن وضع مخطط لمتغيرات لدراسة الــذي يوضــح العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع على النحو التالي:

الشكل رقم(1)

مخطط متغيرات الدراسة



الفصل الثاني

الإطار النظري

المبحث الأول

جودة التقرير

2–1 مقدمة

2–2 مفهوم الجودة

2–3 الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مدقق الحسابات

2–4 طبيعة التقرير وأهميته

2–5 العناصر الأساسية لتقرير الحسابات

2–6 أنواع التقارير

2–7 التقرير عن القوائم المالية المقارنة

2–8 التقرير عن القوائم المالية الموحدة

2–9 الأحداث اللاحقة وتقرير المدقق

2–10 التقارير الأخرى التي يعدها المدقق

2-11 أوراق التدقيق

2-1 مقدمة

يُحضر المدقق التقرير المناسب مع نتائج التدقيق، وهدف التقرير هو تقديم هذه النتائج إلى أولئك الذين لديهم الرغبة أو المسؤولية عنها، ويقوم المدقق قبل البدء بعملية التدقيق بمعرفة معلومات عامة عن أنواع الأنشطة المنفذة، وعن طبيعة هذه الأنشطة، ويقوم المدقق بتجهيز برنامج لعملياته كما يقوم بعمل أوراق العمل المناسبة لطبيعة هذه الأنشطة، وكذلك على المدقق أن يختار الكلمات المناسبة التي يجب أن تتسم بالوضوح، حتى لا يكون هناك خطأً في فهم تقريره، إن هذه الإجراءات والإجراءات اللاحقة التي سوف نستعرضها لاحقا، تسعى إلى الوصول إلى تنفيذ خطة التدقيق بطريقة كفؤة وفعالة لما لتقرير المدقق من أهمية كبيرة، حيث يعتبر خلاصة عملية التدقيق وأيضا لأنه الطريقة القانونية التي يعبر بها المدقق عن رأيه بعملية التدقيق وكذلك يعد الوثيقة ما بين المجتمع والمدقق، أن كل ما سبق يعطي لتقرير الحسابات العناية المهنية من قبل المدقق.

2-2 مفهوم الجودة

لقد تعددت تعريفات الجودة مع التطور التاريخي، ولقد وجد أن هناك اتفاق إلى حد ما حول معنى الجودة الواسع، فأن الجودة خاصية للسلع أو الخدمات التي يمكن تحسينها باستمرار‹[1]›.

ولقد تم تعريف الجودة من قبل الجمعية الأمريكية للجودة على أنها "المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في السلعة أو الخدمة بحيث تؤدي إلى تلبية وإشباع حاجات معينة"‹[2]›

وقد عرفت أيضا بأنها التحقق من خلال احتواء السلعة أو الخدمة على جميع الصفات والخصائص التي يتوقعها العميل‹[3]›.

2-3 الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مدقق الحسابات

إن الأفضل والأفضلية تقاس بمعايير كثير ومختلفة ولكن من أهم ما تقاس به هذه المعايير هي الجودة‹[4]›. واستناداً إلى العمل المنجز من ممارس مهنة التدقيق يتم تقيم فيما إذا كانت هناك أي بيانات تشير إلى عدالة أو غير عدالة البيانات المالية، ولقد أكد مجلس المعايير المحاسبة الدولية على انه من الضروري أن يتم التعبير بشكل واضح بخصوص نوع الرأي المقدم وكذلك على ممارس

---

[1] محمد الطراونة ، " **الجودة الشاملة في الشركات الصناعية** " ، مجلة المنارة ، جامعة أل البيت ، المجلد الأول ، العدد3، 1996 ، ص 113

[2] ماهر العجمي ، **دليل الجودة في المؤسسات والشركات** ، دار الرضا للنشر دمشق ، 1999 ، ص12

[3] Garrison Ray & Eric Noreen , **Managerial Accounting**, 12th ed., McGraw-Hill international ed,2008,p210

[4] عبد الرحمن التويجري و حسين النافعابي ،" **جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين** "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة م22 ع1،عام2008، ص220

المهنة فحص وتقييم النتائج المستخلصة من خلال الأدلة التي تم الحصول عليها[1]،ولقد أوضحت إحدى اللجان التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية أن هناك خصائص رئيسية لجودة التقرير يجب أن تتمثل فيما يلي[2]

1- الصدق والأمانة.
2- الصراحة والوضوح.
3- تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك المستخدم.
4- أن يقوم المدقق بتوضيح إجراءاته والخطوات التي يود القيام بها وممن الممكن أن يتطلب تقرير المدقق بعض المتطلبات التي يقوم بها من أجل الوفاء باحتياجات المستخدمين .
5- الوقت المناسب، وعدم تأخر نتائج التدقيق.
6- الملائمة: أن تكون ذات قيمة تنبؤية للمعلومات والتأكيد والصحة.
7- المصداقية: من خلال صدق وعدالة التمثيل للواقع وأن تكون شاملة وقابلة للتحقق.
8- التجانس: قابلية للمقارنة.
9- الابتكارية: أي أن يضيف ما هو مفيد للمستخدمين.

2-4 طبيعة التقرير وأهميته

إن معايير التقارير المالية تشير إلى معايير المحاسبية الواحدة التي وضعت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال المعايير الدولية للمعايير المحاسبية[3]، وأن تقرير مدقق الحسابات وعدم رضا المجتمع المالي عن هذا التقرير، يشغل حّيزاً كبيراً في الفكر المحاسبي على الصعيد المحلي أو العالمي وهو ما سمي بفجوة الاتصال[4]، وقد بينت دراسة[5](لطفي،2001) أن المعلومات المرفقة بالتقرير من وجهة نظر مسؤولي الائتمان لا تتصف في مجملها بالمصداقية، وقد يعود ذلك إلى الجهل أو عدم إلمام هؤلاء المسؤولين بوظيفة المدقق الخارجي أو باللغة المكتوب بها التقرير، ولو عدنا[6] إلى تطور التقرير وخاصة فقرة الرأي فيعود إلى عام 1884 فقد تم تطويرها بناء على القانون الانجليزي، بعبارة يجب أن تكون القوائم المالية عادلة وقد تم تعديلها لتصبح صوره حقيقية

---

[1] احمد جمعة، **التدقيق ورقابة الجودة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عام2011، ص279

[2] احمد جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع** ، طبعة الأولى ، عام 2000 ص320

[3] Grahm cosserat , **Modern auditing** ,John Wiley @sons ,Ltd, Second Edition ,2004,p514

[4] أحمد جمعة ،" **تقرير المدقق : دليل على بطء الاستجابة الدولية لطلبات المجتمع المالي**" ، الزيتونة للدراسات والبحوث العلمية ، العلوم الإنسانية ، المجلد (1) ،العدد (1) ، عام 2000 ، ص2

[5] منير لطفي ،" **انطباع مسؤولي الائتمان عن تقرير مدقق الحسابات** "، دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 28 ، العدد 2 عام 2001 ص405

[6] علي الذنيبات ، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق ،** المكتبة الوطنية ، الطبعة الأولى ، عام 2006 ، ص 270

وصحيحة بعبارة (True and correct) وقد بقيت هذه العبارة سائدة حتى عام 1948 حيث كان الهدف من عملية التدقيق اكتشاف الغش وحماية الاستثمارات، ومع التغير في أهداف عملية التدقيق في الأربعينات حيث أصبح الهدف هو زيادة موثوقية المعلومات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية عن طريق إعطاء تأكيد معقول عن مدى عدالة البيانات المالية وتغيرت العبارة إلى أن تعطي صوره حقيقية وعادلة (Give a true and fair view) ولقد شهد تقرير الحسابات تطورات مختلفة عبر التاريخ تتعلق بشكله ومحتواه، وذلك من أجل الحصول على تقرير يمكن مدقق الحسابات من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل، وارتبطت هذه المتغيرات بمسؤوليات المدقق والهدف من التدقيق والفجوة الموجودة، وهناك تعديلات مستمرة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث تم إدخال العديد من التعديلات على معايير التدقيق الدولية منها التعديل على المعيار الدولي رقم 700 الذي يتعلق بتقرير المدققين الخارجيين‹[1]›، وبما أن الهدف الرئيسي من تدقيق الحسابات هو إبداء رأي محايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية، لما يعكسه لعمال المشروع محل التدقيق على شكل تقرير‹[2]›، أي إنه يمثل الهدف النهائي من خدمة التدقيق في إبداء رأي حول القوائم المالية وأن هذه القوائم مثلت نتيجة أعمال المشروع تحت التدقيق وإن مسؤوليات المدقق إبداء رأي فيها يقتصر في حدود ما جاء في رأيه‹[3]›، وعند النظر إلى تقرير التدقيق فإن الناظر إلى هذا التقرير لا يجده إلا مجرد سطور قليله، وهذا القِصر ينظر إليه القارئ غير العارف بالتدقيق على أنه مجرد كلمات، واعتباره أنه لا يمثل إلا مجرد ناحية قانونية يجب أن يقوم المدقق بها ، مما قد يفقد هذا التقرير أهميته وجوهريته، ولو نظرنا إلى تقرير المدقق فإنه يعد من الأهمية بمكان لما يختصره من أعمال المدقق خلال فترة التدقيق، وما يقدمه من فائدة للمستثمر تريحه من الدخول في متاهات الاطلاع على كم كبير من البيانات والمعلومات في المشروع الذي استثمر به أو الذي يرد أن يستثمر به، ولو قمنا بضرب مثال صغير على أهمية تقرير مدقق الحسابات من ناحية ما يوفره من جهد على المستثمر، فأن إحدى الدراسات الأمريكية أشارت إلى أن شركة تدقيق احتاجت لتدقيق خمس عملاء كبار إلى 12800 ساعة عمل لكل عميل رغم أن تقرير المدقق الخارجي كان يحتوي على 175 كلمة أو اقل وستنتج من ذلك أن عملية التدقيق تستغرق وقت طويل

---

[1] علي الذنيبات وإيناس العبادي ومنير نوفل وآخرون ، **"دراسة تحليلية لأراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700** ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 4 العدد 3 عام 2008 ،ص ص311-312

[2] غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**" ، دار المسيرة للنشر ، الطبعة الثانية عام 2009، ص113

[3] حسين دحدوح و حسين القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى، 2009، ص 112

للحصول على عدة كلمات مما يعكس لتقرير التدقيق من أهمية كبيرة[1]، وبما أن تقرير المدقق يعتبر الزبدة لعمل المدقق فإنه خلاصة عمله والوثيقة المكتوبة التي يعتمد عليها كل الأطراف التي تهتم بالبيانات المالية، وهو أحد المراجع التي تحدد مسؤوليات المدقق سواء المدنية أم الجنائية وتعتبر فقرة الرأي أهم فقرات التقرير[2]، ولذلك عُدَّ تقرير المدقق نهاية نظام المعلومات المحاسبي[3] في المنشاة فهو يعطي تقريرا وافيا من المعلومات تؤكد نشاط المشروع خلال فترة زمنية معينة، ويمكن تعريف تقرير الحسابات على أنه[4] " وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره، بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي" وعرف أيضا على أنه [5] الخطوة الأخيرة في عملية التدقيق، والاتصال مع المستخدمين، واستقلالية في الفحص، وتعبير عن الرأي المدقق في القوائم المالية في المنشاة ويعد الصفة القانونية بين المدقق والأطراف الأخرى، أن المفهوم الشامل لتقرير مدقق الحسابات [6] لا ينبغي أن يكون قاصرا فقط على التقييم الإداري للمشروع في الماضي بل يجب أن يؤكد من خلال الاختبارات أن التنبؤات المستقبلية قد أعدت وفق القواعد الموضوعة للافتراضات التطبيقية ويعد تقرير مدقق الحسابات الوسيط وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي وهو وسيلة هامة بناء على:-

1- أنه مستند موثوقية لكافة الطوائف التي تهتم بالإعداد المالي للمشروع.

2- أنه وسيلة ذات فعالية لقيم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة، والمحافظة على كيانها وعلى علاقاتها بالغير مع إشباع حاجات المستخدمين.

3- يترتب على تقرير مدقق الحسابات أمور هامة مثل اعتماد القوائم المالية الختامية للمشروع وأن تعدل، وأن تقوم بإبداء رأي أو عدم إبداء رأي لذمة أعضاء مجلس الإدارة أو تقر أو لا تقر كيفية توزيع الأرباح القابلة للتوزيع.

---

[1] أمين لطفي ، **التطورات الحديثة بالمراجعة** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، عام 2007، ص 640

[2] علي الذنيبات ، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق** ، مرجع سابق ص 209

[3] احمد جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع** ، مرجع سابق 2000 ، ص315

[4] محمد مسعد و خالد الخطيب ، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع** ، الطبعة الأولى ، عام 2009 ، ص 253

[5] Ravinder Kumar & Virender Sharma , **Auditing Principles & Practice** , prentice Hall Ladia New Delhi , in 2005 , p305

[6] احمد جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع** ، مرجع سابق ، ص315

4- أن اعتماد المدقق الخارجي للقوائم المالية يعد أساساً لربط الضريبة بنتيجة أعمال المشروع.

5- أن التقرير يعد مستندا لتحديد مسؤوليات المدقق جنائياً وتأديبياً ومدنياً.

6- يمثل انعكاساً للمدى الذي توصلت إليه مهنة المحاسبة من الناحية العلمية والعملية.

7- يعتبر خلاصة[1] ما توصل إليه المدقق في عمله.

8- تزايد الطلب على رأي المدقق المحايد .

والجدير بالذكر أن المسؤولية الرئيسية عند تحضير البيانات المالية هو الإدارة المتمثلة بمجلس الإدارة[2]، ومن ناحية أخرى نجد أن المجتمع المالي بما فيهم المحاسبين المحترفين لديهم شيء مشترك بينهم، وبين المدراء وهو الوصول إلى تحقيق الأهداف، باستخدام طرق الإبداع، وعلى مدقق الحسابات الاهتمام بتفاصيل عملية التدقيق من أجل إصدار تقرير يتصف بالعدالة [3]، ومن المعروف أن[4] هناك أخطاء ترتكب في العمليات المحاسبية للمشروع، ومسؤولية المدقق عن اكتشافها، ويرجع ارتكاب الأخطاء إلى العديد من الأسباب ويمكن تقسيم الأخطاء إلى نوعين أخطاء مقصودة وأخطاء غير مقصودة والتي لا يكون في نية من يرتكبها الحصول على منفعة شخصية مما يعطي[5] تقرير الحسابات خطورة لأن التقرير إما أن يكون ناجحاً أو فاشلاً وهذا أدى بدوره إلى توجيه انتقادات إلى حد كبير إلى تقرير الحسابات، وعلى الرغم من الانتقادات التي وجهت إلى تقرير مدقق الحسابات فانه يفيد جهات[6] عديدة منها:-

1-المستثمرون الحاليون والمتوقعون، حيث إنه يساعدهم في اتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة أو التي يودون استخدامها.

2-الدائنون (الموردون) حيث يبين مقدرة الشركة على التقيد بالالتزامات المستحقة عليهم.

3-المقرضون، حيث أن تقرير الحسابات يدلهم على سلامة الوضع المالي للمنشأة وعلى المقدرة للسداد، ومساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

---

[1] غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، مرجع سابق ، ص114

[2] هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية، عام 2004 ، ص 166

[3] Janie Chang & Nen –Chen**, the impact of retention incentives and client business risks on auditors decisions involving aggressive reporting practices**, Auditing A Journal of practice & theory Vol22,NO2 2003, P207

[4] سامي الرقاد و لؤي وديان ، **تدقيق الحسابات** ، مكتبة المجمع العربي ، الطبعة الأولى ، عام 2010 ،ص 87

[5] Bryan church et… , **The Auditor's Reporting model A Literature Overview and research Synthesis,** Accenting Horizons, Vo.22, No. 1 ,2008, p69

[6] غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، مرجع سابق ، ص114

4-المدينون (العملاء) حيث تبين بياناتهم مدى مقدرة المنشاة على الاستمرارية خاصة عندما يرتبطون بها بعمليات طويلة الأجل.

5-الجهات الحكومية يساعدها في معرفة نشاط الشركات وإتباع السياسات الضريبية المناسبة.

6-المجتمع حيث إنه يعزز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة.

5-2 العناصر الأساسية في تقرير المدقق:-

لقد نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 على أنه يجب أن يتضمن تقرير المدقق عدة من العناصر وهي:-

1-عنوان التقرير[1]: وهنا يجب أن يختار العنوان المناسب للتقرير ومن الأفضل استخدام عبارة مدقق مستقل في العنوان، من أجل أن يميز تقرير المدقق عن التقارير التي تصدر عن الآخرين، مثل التقارير التي تصدر عن موظفي المنشأة، أو مجلس الإدارة.

2-الجهة التي يوجه إليها التقرير[2]: يجب أن يوجه تقرير التدقيق بشكل مناسب وحسب ما تتطلبه الظروف ومتطلبات الارتباط بالتدقيق.

3-الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية[3]:ويجب في الفقرة التمهيدية أن تتضمن بان إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة، وتصريحا بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي بالبيانات المالية استنادا على عملية التدقيق، والبيانات المالية هي عرض من الإدارة أي أن مسؤولية إعداد مثل هذه البيانات تقع على الإدارة.

4-فقرة النطاق: يجب أن تتضمن فقرة النطاق أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق بالنص مشيراً إلى أن عملية التدقيق تم إنجازها وفق للمعايير الدولية للتدقيق أو وفقا لمعاير الوطنية المناسبة وأن يتضمن التقرير بيانا بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على الثقة المعقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة إعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** ، شركة طلال أبو غزاله للترجمة والتوزيع والنشر ، الطبعة الأولى ، 2005 ،ص ص 418- 423

[2] حسين دحدوح وحسين القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، مرجع سابق ص 113

[3] غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، مرجع سابق ، ص120

5-فقرة الرأي[1]:- إن فقرة الرأي في تقرير المدقق يجب أن تنص وبشكل واضح علـــى إطـــار التقارير المالية التي تم استخدامها لإعداد البيانات المالية، ويجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية، تعبر بصورة حقيقية وعادلة أو تمثـــل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية.

6- تاريخ التقرير[2]: يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكتمال عملية التدقيق.

7-عنوان المدقق: حيث يجب أن يذكر المدقق عنوانه كاملاً.

8-توقيع المدقق: يجب على مدقق الحسابات بالتوقيع على تقريره.

2-6 أنواع التقارير (الرأي المهني) :-

1-التقرير النظيف[3]: يصدر المدقق التقرير عندما تكون القوائم المالية تتصف بالعدالة، وتنسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

2-التقرير المتحفظ: يصدر المدقق تقرير متحفظ عندما يكون هناك اعتراضـــات علـــى بعـــض الممارسات أو تقيد في عملية التدقيق.

3-التقرير العكسي: يصدر المدقق تقرير عكسي عندما تكون القوائم المالية لا تتـــصف بالعدالـــة وكذلك لم تعرض طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

4-تقرير عدم إبداء الرأي: يصدر المدقق تقري عدم إبداء الرأي عندما لا يـــتمكن المـــدقق مـــن تطبيق إجراءات التدقيق التي يحتاجها المدقق للقيام بعملية التدقيق

إن عملية التعدد في التقارير إبداء الرأي، يتفق مع المفاهيم التي تحكم معايير التـــدقيق الـــدولي والتي تشير بطريقة مباشره إلى هذا التعداد، حيث أنها تنص على وجوب إبداء رأي بالقوائم الماليـــة كوحدة واحدة، وتجب الإشارة إلى الأسباب التي قد تؤدي إلى عدم القدرة على إصدار التقرير[4].

وفيما يلي شرح مفصل لعناصر التقرير

1- **التقرير النظيف:** يصدر التقرير النظيف[5]عندما تكون القوائم المالية تتصف بالعدالة، وتنسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويعد هذا التقرير من أكثر التقارير انتشاراً

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة ،** شركة طلال أبو غزاله للترجمة والتوزيع والنشر ، 2006 ،ص 688

[2] Alvin Arens & Randal Elder & Mark Beasley ,**Auditing and Assurance Services** , Prentice Hall Upper Saddle River ,Now Jersey ,Eleventh Edition ,2006 ,p 46

[3] K.C Shekhar & Lekshmy Shekhar ,**Auditing Incorporating Companies**, Vikas Publishing House Pvt Ltd , 2003 , p483

[4] حسين دحدوح وحسين القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، مرجع سابق ص 113

[5]-John Arens**, Auditing and Assurance Services**, the Atrium southern Gate, 2003, p 337

أما شكل تقرير المدقق النظيف فقد حدده المعيار رقم 700 كما في الشكل التالي[1]:-

الشكل(2-1)

نموذج تقرير نظيف

الجهة التي يوجه إليها التقرير

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة ..... والتي تشمل المركز المالي كما في 12/31 وبيان الدخل وبيان التغير في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية ، وملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الاحتيال أم الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف. إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على عملية التدقيق التي قمنا بها، ولقد قمنا بإجراءات التدقيق حسب المعايير الدولية للتدقيق، وهذه المعايير تتطلب أن نقوم بتمثيل متطلبات أخلاقيات المهنة، وأن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية.

في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه قد عرضت بعدالة وصدق، في كافة النواحي الجوهرية المركز المالي بتاريخ .... ونتائج أعمالها والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

التاريخ ....   المدقق ....

العنوان ....   التوقيع ....

المصدر: غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر، 2009، ص123

نلاحظ ومما سبق أن هناك خصائص تجب مراعاتها عند إعداد التقرير الجيد[2]هي:-

أ-الإيجاز: أي على تقرير الحسابات أن لا يكون مطولا أكثر من اللازم وان لا يكـون جمـلاً أو كلمات غير مترابطة وان لا يكون قصير بشكل كبير مما يفقد التقرير قيمته والتركيز.

[1] William Messier, **Auditing Assurance Services,** Irwin Mc Graw,Hill second Edition,2005, p57

[2] غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، مرجع سابق ، ص123

ب- الوضوح: أن لا يكون هناك غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانـــات بـــشكل واضح.

ج- الأهمية: أي أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للأطراف المستفيدة من هذا التقرير.

د- الصحة: والدقة بحيث تكون المعلومات دقيقة حتى تستفيد الأطراف الأخرى منها بالشكل الصحيح.

هـ - الترابط: أن تكون جمل التقرير مترابطة بحيث تشجع القارئ على متابعـــة إكمـــال قـــراءة التقرير.

و- الصدق والأمانة: أي أن لا يكون المدقق متحيزاً في تقريره إلى أي طرف من الأطـــراف وأن يوضح النتائج في تقريره بشكل صادق وأمين.

2- **التقرير المتحفظ:-** وهو قيام المدقق بإصدار رأي متحفظ (1) لوجود عدد من الاعتراضـــات، وعندما يصدر المدقق رأياً متحفظ يجب أن يذكر التحفظات وأثرها على القـــوائم الماليـــة، ويمكـــن تلخيص أسباب التحفظ بما يلي:-

أ- وجود قيود تؤثر على نطاق عمل المدقق، مثل قيام المنشأة بتحديد مسؤوليات المدقق.

ب- قيام خلاف بين المدقق وإدارة المنشأة حول القوائم المالية أو بالطرق المحاســـبية المتعـــارف عليها مثل تقييم المخزون بسعر السوق رغم أن التكلفة أقل من ذلك.

ج- أن يكون عند المدقق عدم تيقن بشأن أحداث قد تؤثر على القوائم المالية وعادة ما يكون هـــذا التيقن عن الأحداث المستقبلية، حيث يمكن أن تحدث أحداث بعد إعداد الميزانية، ويـــصعب علـــى المدقق تحديد الأثر المالي لتلك الأحداث.

د- وجود مخالفات في تعليمات قانون الشركات أو النظام الداخلي للـــشركة، ممـــا يـــؤثر بـــشكل جوهري على الميزانية العمومية أو نتائج الأعمال.

عندما يصدر المدقق تقريره المتحفظ يجب إثبات فقرات ثلاث وهي: فقرة النطاق، وفقـــرة الـــتحفظ و فقرة الرأي والشكل التالي يبين التغيرات في شكل التقرير[2] :

---

[1] David Ricchiute**, Auditing and Assurance Services,** South Western Thomson Learning, 2003, pp 74- 83

[2] Alvin Arens & Randal Elder & Mark Beasley ,**Auditing and Assurance Services** , Prentice Hall Upper Saddle River ,Now Jersey ,Eleventh Edition ,2006 ,p59

شكل (2− 2)

نموذج تقرير متحفظ

تقرير مدقق الحسابات

فقرة إيضاحية

لم نتمكن من القيام بملاحظة...... كما هو في ..... كون ذلك التاريخ هو موعد تسليم التقرير فإننا لم نتمكن من تكون قناعة كافية حول..... بإجراءات أخرى

فقرة الرأي

باستثناء تأثير تلك التعديلات، إن وجدت، والتي ستكون ضرورية فيما لو تمكنا من تكوين القناعة بـ........ ، برأينا أن البيانات المالية تعبر بصورة عادلة وحقيقية عن المركز المالي للشركة بتاريخ... ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

التاريخ....... المدقق.......

العنوان ...... التوقيع......

المصدر : Alvin Arens & Randal Elder & Mark Beasley ,**Auditing and Assurance Services** , Prentice Hall Upper Saddle River ,Now Jersey ,Eleventh Edition ,2006 ,p59

3− الرأي العكسي :− عندما يقوم المدقق بإصدار رأي عكسي"[1] هنا يجب أن ينص التقرير على أن القوائم المالية لم تعُرض بعدالة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والمتعارف عليها ويجب أن يشير تقرير المدقق بأكثر من فقرة تسبق فقرة الرأي إلى الأسباب المرتبطة بعدم عرض القوائم المالية بصورة عادلة سواء على صعيد المركز المالي أو على صعيد نتائج الأعمال والتدفقات النقدية لتلك المنشأة.

[1] أمين لطفي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، عمان 2006 ، ص 512

ويمكن اختصار أسباب إصدار رأي سلبي (عكسي) إلى[1]:-

أ- عدم وجود رضا لدى المدقق على ما تحتويه القوائم المالية من معلومات، بحيث يرى أنها لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالي للمنشاة.

ب- عدم التوافق بينه وبين الإدارة بشأن بيانات محاسبية (مثل السجلات) لوجود تزوير أو تضليل مما تؤثر سلبا على عدالة القوائم المالية.

والشكل التالي يبين النقاط التي يجب أن توضع في التقرير العكسي[2] لإبداء الرأي حول البيانات المالية.

شكل (2-3)
نموذج تقرير عكسي

تقرير مدقق الحسابات

إلى الجهة ذات العلاقة

الفقرة التمهيدية

....
....
....

فقرة النطاق

وفقا لما تم مناقشته في الملاحظة رقم... المرافقة للبيانات المالية ، فان الشركة لم تقم بـــ.........
في البيانات المالية ، والذي في رأينا أن هذه السياسة لا تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبية وأن البند يج
أن يكون ... دينار محسوبا على أساس ...... وبرأينا يجب أن.........

وفي رأينا وبسبب تأثير الأمر المشار إليه في الفقرة السابقة على البيانات المالية، فان البيانات المالية لا تُعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة كما هو في .... ونتيجة نشاطها وتدفقاتها للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

التاريخ.......　　　　　　　　المدقق.......

العنوان ......　　　　　　　　التوقيع......

المصدر: Alvin Arens & Randal Elder & Mark Beasley ,Auditing and Assurance Services Prentice Hall Upper Saddle River ,Now Jersey ,Eleventh Edition ,2006 ,p61

---

[1] غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، مرجع سابق ، ص130

[2] Alvin Arens & Randal Elder & Mark Beasley ,**Auditing and Assurance Services** , Prentice Hall Upper Saddle River ,Now Jersey ,Eleventh Edition ,2006 ,p61

4- الامتناع عن إبداء الرأي:-

يتم عادة إصدار عدم إبداء رأي في الأحوال التي يتمكن فيها المدقق من تطبيق إجراءات التـدقيق التي يحتاجها المدقق للقيام بعملية التدقيق ومن أهم هذه الأسباب:-

أ- وجود تحديد جوهري ‹[1] › لنطاق عملية التدقيق حيث أنها لا تمكن المدقق من تكون رأي حول عدالة القوائم المالية.

ب- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة تكون لها أهميـة نسبية.

ج- عدم استقلالية مدقق الحسابات.

د- في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات ‹[2]› من العملاء للتحقق من أرصدتهم أو إرسـال مصادقات للدائنين للتحقق من أرصدتهم.

هـ- القيام بعملية الجرد بدون وجود المدقق أو من ينوب عنه.

و- في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية العمومية أو عدم الاقتنـاع بطريقة التقييم.

ونوضح في الشكل التالي صورة لتقرير عدم إبداء الرأي‹ [3] ›:-

---

[1] حسين دحدوح وحسين القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، مرجع سابق ص 135

[2] غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، مرجع سابق ، ص131

[3] Alvin Arens & Randal Elder & Mark Beasley ,**Auditing and Assurance Services** , Prentice Hall Upper Saddle River ,Now Jersey ,Eleventh Edition ,2006 ,p61

الشكل(2–4)

نموذج تقرير الامتناع عن إبداء رأي

تقرير مدقق الحسابات
الجهة ذات العلاقة
الفقرة التمهيدية
تحذف في هذه الفقرة الجملة التي تبين مسؤولية المدقق
فقرة النطاق
إما تحذف أو تعدل
فقرة إيضاحية
لم نتمكن من ملاحظة ...... ولم نتمكن من تأييد الحسابات تحت...... بسبب قيود التي فرضت من قبل إدارة الشركة على نطاق عملنا
فقرة حجب الرأي
نظرا لأهمية الأمر السابق ، فإننا لا نستطيع إبداء الرأي في البيانات المالية
التاريخ....... المدقق.......
العنوان ...... التوقيع......

المصدر : Alvin Arens & Randal Elder & Mark Beasley ,**Auditing and Assurance Services** , Prentice Hall Upper Saddle River ,Now Jersey ,Eleventh Edition ,2006 ,p61

2–7 التقرير عن القوائم المالية المقارنة

تَعرض بعض الشركات ميزانيات[1] وقوائم توزيع مقارنة لعامين أو لأكثر، ويتضمن تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية ككل سائر القوائم المقارنة والملاحظات والجداول المرفقة بها، وهنا على المدقق أن يعيد النظر في التقارير السابقة حسب المعلومات التي حدثت خلال الفترة الواقعة بين كتابة التقارير السابقة والتقرير الحالي ويكون المدقق مستمراً من الفترة السابقة إلى الفترة الحالية. ويجب على المدقق[2] أن يأخذ بعين الاعتبار المخاطر التي تتعلق بالتأكيد عن إدارة الحسابات وفئات من المعاملات الواردة في البيانات الحالية وهذا التأكيدات هي:_

[1] حسين دحدوح و حسين القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، مرجع سابق ص 138

[2] Ray Whittington & Kurt pany , **Principles of Auditing and Other Assurance Services**, Prentice Hall Upper Saddle River ,Now Jersey ,Fourteenth Edition ,2004,p188

1- وجود الحدث

2- الكمال

3- الحقوق والالتزامات

4- تقييم أو التخصيص

5- العرض والإفصاح

ولقد وضع المعيار الدولي[1] رقم 710 من أجل توفير إرشادات حول مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأرقام المقارنة، ويجب على المدقق أن يحدد فيما إذا كانت الأرقام مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للبيانات المالية التي يتم تدقيقها، ويجب على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة كافية وملائمة بحيث تفي الأرقام المتناظرة بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، وفي حالة كون الأرقام المقارنة معروضة على شكل أرقام متناظرة، فيجب على المدقق أن يصدر تقريره بالشكل الذي لا يحدد على وجه التخصيص هذه الأرقام المقارنة لأن المدقق يركز على البيانات المالية للفترة الحالية ككل ، ومن ضمنها الأرقام المتناظرة، وفيما يلي الإجراءات[2] فيما يتعلق بتقرير المدقق عن البيانات المقارنة :-

1- تعتبر البيانات المالية المقارنة بيانات مالية قائمة بحد ذاتها وعلى المدقق إعطاء رأي يتعلق بها.

2- إذا قام المدقق بإبداء رأي حول البيانات المقارنة يختلف عن الرأي الذي أعطي عنها في السنة السابقة بسب ظروف مستجدة فانه لابد أن يبين الأسباب التي جعلته يعطي هذا الرأي في فقرة تفسيرية.

3- إذا كانت البيانات المالية مدققة من قبل آخر ولم يقم بتدقيقها فانه يقوم بإصدار تقرير عن السنة الحالية مع الإشارة إلى البيانات المقارنة التي تم تدقيقها من قبل مدققين آخرين.

4- أذا تبين لدى المدقق أن هناك تحريفات يمتد أثرها من السنوات السابقة التي صدر بشأنها تقرير نظيف فان المدقق يقوم بالاتصال بالمدقق السابق ويطلب منه تعديل البيانات وإذا تم الرفض يقوم بإصدار التقرير في البيانات الحالية فقط.

5- يتم شرح عدم تعديل البيانات التي تم رفض تعديلها من قبل المدقق السابق أو إعادة إصدار تقرير في فقرة المقدمة.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة ،** مرجع سابق ،ص ص 432-443

[2] علي الذنيبات ، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق** ،مرجع سابق، ص ص 292-291

وعندما يقوم المدقق [1] بإعداد التقارير عن القوائم المالية للدورة السابقة في سياق عملية التدقيق للدورة الحالية ويصدر رأياً يختلف عن الرأي الصادر سابقا يجب عليه أن يفصح عن الأسباب الجوهرية لإصدار رأي مختلف وذلك من خلال فقرة تفسيرية ويحدث أيضا هذا عندما يكتشف المدقق أحداثا أو ظروفا تؤثر بشكل كبير في القوائم المالية للدورة السابقة خلال سير عملية التدقيق للسنة الحالية، ويصدر المدقق:-

1- رأياً متحفظا في القوائم المالية للسنة الحالية مع سنة سابقة غير متحفظة في قوائمها.
2- رأياً متحفظا في القوائم المالية للسنة السابقة مع سنة حالية متحفظ على قوائمها للأسباب نفسها أو لأسباب إضافية.
3- رأياً فيه تحفظ على القوائم المالية للسنة الحالية مع رفض إبداء الرأي في قائمة الدخل للسنة السابقة.
4- رأياً غير متحفظ في ميزانية السنة الحالية مع رفض إبداء الرأي حول قوائم السنة المالية السابقة غير المدققة.
5- رفض إبداء الرأي في قوائم السنة الحالية غير المراجعة مع عرض رأي حول قوائم السنة السابقة.

2-8 التقرير عن القوائم المالية الموحدة

قد تقتضي مهنة التدقيق[2] أن يقوم المدقق بالاستعانة بعمل مدقق آخر أو مجموعة من المدققين لأداء أعمال التدقيق وهنا يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بالتأكد من القدرة المهنية واستقلالية المدقق الآخر عند القيام بعملية التدقيق، وهذا ما بينه المعيار الدولي رقم 600، وهناك عدة إرشادات[3] عندما يستعين المدقق بمدقق أخر، حيث يوجد عدة خيارات أمام المدقق بهذا الخصوص:-

1- عدم الإشارة إلى خدمات المحاسب القانوني الآخر.

وفي حالة عدم الإشارة إلى عمل مدقق آخر في عملية التدقيق يعني ذلك أن المدقق يتحمل كامل المسؤولية عن المعلومات الواردة في التقرير سواء في العمليات التي قام هو في تدقيقها أم العمليات

---

[1] حسين دحدوح و حسين القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، مرجع سابق ص 139

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** ، مرجع سابق ،ص 403

[3] حسن دحدوح و يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، مرجع سابق ص 141

التي قام بها المدققون الآخرون، وفي العادة يعود ذلك إلى ثقة المدقق في المدققين الآخرين أو من خلال اطلاعه على أوراق العمل التي أعدها المدقق أو المدققون الآخرون، وأيضا بقيامه بزيارات ميدانية إلى الشركة تحت التدقيق.

وقد حدد المعيار 600 في هذا الخصوص أن على المدقق أن يراعي عند أخذ القرارات ما يلي:-

أ- متطلبات الاستقلال.

ب-مقدار الاستفادة المتوقعة من عمل المدقق الآخر.

ج- متطلبات المحاسبة والإقرار.

2-الإشارة إلى خدمات المحاسب القانوني الآخر.

عندما يشير المدقق الرئيسي إلى العمليات التي قام بها مدقق آخر في تقريره، يقوم بتحديد مسؤوليات كل مدقق والأعمال التي قام بها ويطلق على هذا النوع من التقرير المتقاسم، على الرغم من أنه يوضع من قبل المدقق الرئيسي، وهنا يتم تحديد نسبة التقاسم سواء بعدد الوحدات أو باستخدام وحدة النقد، وكذلك يقوم بعدة إجراءات منها‹[1]›:-

أ- زيارة المدقق الآخر.

ب-فحص برنامج التدقيق.

ج-فحص أوراق عمل المدقق.

د- أداء إجراءات تدقيق إضافية.

3-إصدار تقرير تحفظي أو تقرير عدم إبداء رأي‹[2]›

إن المدقق الرئيسي غير ملزم بان يعتمد على تقرير مدقق آخر قام بتدقيق جزء من الأنشطة وقد بين المعيار التدقيق رقم 600 أنه إذا لم يستطع المدقق الرئيسي الاستفادة من عمل المدقق الآخر وغير قادر على إنجاز إجراءات إضافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المدقق من قبل مدقق أخر يجب أن يقوم بالتحفظ أو أن يقوم بعدم إبداء رأي بعملية التدقيق. وكذلك إذا كانت‹[3]› النية لدى المدقق الآخر إصدار تقرير متحفظ فعلى المدقق الرئيسي أن يقوم بدراسة وتقدير هذه المعلومات التي تم إصدار التحفظ بشأنها.

---

[1] أمين لطفي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، مرجع سابق ، ص 525

[2] حسن دحدوح و يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، مرجع سابق ص 142

[3] احمد جمعة ، تطور **معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، سلسلة الكتب المهنية الكتاب التاسع ، الطبعة الأولى، عام 2009

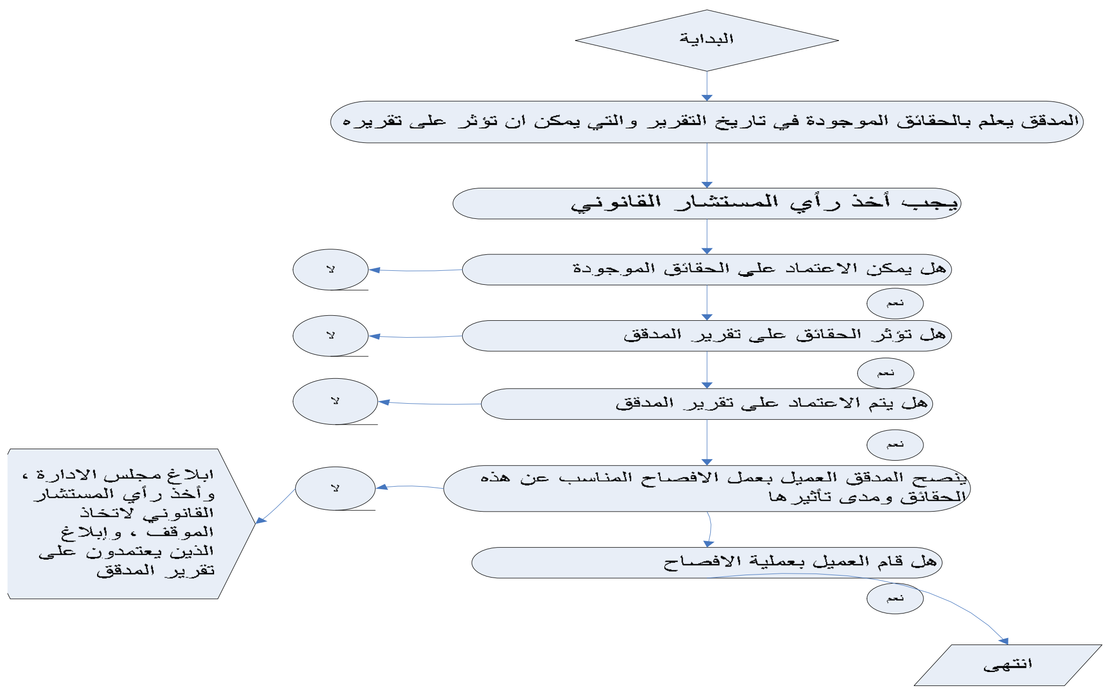
2-9 الأحداث اللاحقة وتقرير المدقق

هي كل الأحداث[1] التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق وذلك حسب المعيار الدولي رقم 560، وتقسم هذه الأحداث كما جاء في المعيار إلى:-

أ- أحداث تقع لغاية تاريخ تقرير المدقق، ومن هنا على المدقق أن يقوم بتنفيذ الإجراءات التي يتم تصميمها للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تكون على الأحداث لغاية تاريخ إعداد التقرير المدقق، والشكل التالي[2] يبين الخطوات التي يتبعها المدقق في حالة اكتشاف لاحق لحقائق قائمة في تاريخ التقرير.

الشكل (2-5)

خطوات التي يتبعها المدقق في حالة اكتشاف أحداث حتى تاريخ التقرير



المصدر: غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر، الطبعة الثانية 2009ص134

---

[1] اتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** ، مرجع سابق ،ص 379

[2] غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، مرجع سابق ، ص134

ب–حقائق مكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية وتقع علـى عـاتق الإدارة عمليـة إعلام المدقق عن العمليات والإحداث خلال فترة إعداد التقرير.

وكذلك في حالة تعديل القوائم المالية يجب أن يقوم المدقق بالإجراءات المناسبة، وان عملية إصدار التاريخ للتقرير يجب أن يكون بعد تاريخ تعديل القوائم المالية.

ج– حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية.

لا يترتب على المدقق بعد إصدار القوائم المالية، أي مسؤولية لعمل أي استفسارات تتعلـق بتلـك القوائم المالية، وفي حالة معرفة المدقق بأي واقعة كانت موجودة بتاريخ تقرير التدقيق، والتـي قـد تتسبب بتقييد رأي المدقق فيما لو علم في ذلك التاريخ، فإن على المدقق القيام بإبلاغ الإدارة بالقيام بالإجراءات المناسبة والتعديلات، وإذا قامت الإدارة بالتعديلات فإن المدقق يقوم بكتابة تقرير جديـد يتضمن فقرة خاصة بالتعديل ويشرح بها أسباب تعديل القوائم المالية.

2-10 التقارير الأخرى التي يعدها المدقق

بالإضافة إلى القيام بعمليات التدقيق للقوائم المالية يقوم المدقق أحيانا بإصدار تقارير أخرى تتفـق وطبيعة الخدمة المقدمة، منها[1]:–

1– إبداء الرأي حول قوائم مالية متعددة وفق أسس محاسبية شـاملة غيـر المبـادئ المحاسـبية المتعارف عليه، وقد عرف المعيار الدولي للتدقيق رقم 800 الأساس المحاسبي الـشامل بأنـه القواعد والمعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية بحيث تنطبق على جميع العناصر الهامـة ويلقى هذا الأساس المحاسبي تأييداً كبيراً، ومن الأمثلة عليها:–

أ– الأساس الضريبي.

ب– الأساس النقدي.

ج– أسس محددة من قبل السلطات التشريعية أو التنظيمية.

د– أسس تعتمد على معايير وقواعد معتمدة ومؤيدة ويلتزم العميل بإتباعها في المحاسبة مثل الطرق المحاسبية في ظل التضخم.

2– إعداد القوائم المالية: إن عملية إعداد القوائم المالية من واجبات الإدارة، وقد تطلـب المعيـار الدولي للتدقيق رقم 200 الخاص بإعداد المعلومات المالية من المحاسب إصدار تقريـر حـول

---

[1] حسين دحدوح وحسين القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، مرجع سابق ص 144

عملية إعداد المعلومات المالية ويجب أن يظهر هذه التقرير أن الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية وأننا لم نقم بتدقيق وعليه فإننا لا نعطي أي تأكيدات عليها.

3- التدقيق المحدود للقوائم المالية: يوفر بتدقيقها المحدود تأكيدات معتدلة ما إذا كانت المعلومات موضوع التدقيق خالية من أي أخطاء جوهرية، وهنا يكون التدقيق أضيق من التدقيق العادي حيث أنها لا توفر كل الأدلة التي يتطلبها التدقيق، وهنا لا يشير المدقق في تقريره عن العدالة بل يذكر بقناعة معتدلة حول القوائم المالية.

4- تطبيق إجراءات يتفق عليها على عناصر القوائم المالية كلها أو بعضها، ويكون التدقيق ساعتئذٍ على عناصر معينة أو على قائمة معينة فقط وعلى المدقق أن يقوم بإتباع المعايير العامة لعملية التدقيق وحيث يجب أن يوضح في التقرير المتعلق بالإجراءات المتفق عليها الهدف من هذه الإجراءات كما يجب أن يشتمل على وصف واف وكافٍ لها حتى يتمكن المستخدم من فهم طبيعة العمل المنفذ.

5- التقيد بالاتفاقيات التعاقدية، من الممكن أن تلزم بعض الاتفاقيات التعاقدية أو التشريعات الشركات على تقديم تقرير معتمد بواسطة المدقق، حيث يبين المدقق في تقريره مدى التزام الشركة بالشروط الواردة بهذه الاتفاقيات أو المتطلبات القانونية.

وقد بين المعيار الدولي رقم 800 العناصر الأساسية لتقرير المدقق عن ارتباطات التدقيق ذات العناية الخاصة، وقد بين المعيار محتوياته كما يلي[1]:-

1- العنوان.

2- الجهة الموجه إليها.

3- تحديد البيانات المالية المدققة التي استخرج منها ملخص البيانات المالية.

4- الإشارة إلى تاريخ التقرير في البيانات المالية غير الظاهرة ونوع الرأي في التقرير.

5- إعطاء الرأي فيما إذا كانت المعلومات مدرجة في ملخص البيانات المالية متماثلة مع البيانات المالية التي استخرجت منها.

6- بيان أو إشارة إلى الملاحظة المدرجة في ملخص البيانات المالية، تشير إلى أنه لغرض الحصول على فهم أفضل لأداء المنشاة ومركزها، ولنطاق عملية التدقيق المنجزة.

7- تاريخ التقرير.

8- عنوان المدقق.

---

[1] احمد جمعة، تطور **معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، سلسلة الكتب المهنية الكتاب الثالث ، الطبعة الأولى، عام 2009 ص 175

9- توقيع المدقق.

2-11 أوراق التدقيق

1- مفهوم وأهداف أوراق التدقيق

لقد جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 230، أنه يتوجب على المدقق ‹[1]› توثيق الأمور التي توفر له قرائن لدعم رأيه وكذلك قرائن بأن عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق، وكذلك يجب أن تشمل أوراق العمل جميع المعلومات التي يرى المدقق أنها ضرورية ويجب أن يحتوي مضمونها في مساعدة المدقق على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق تم أداؤه وفق المعايير الدولية ويعتبر أساس تخطيط التدقيق وكذلك يعتبر سجلا للأدلة التي يتم جمعها وأساساً لكتابة التقرير.

2- أشكال أوراق التدقيق

ينبغي على المدقق تسجيل المعلومات المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق في أوراق العمل وتسجيل طبيعة نطاق إجراءات التدقيق التي يقوم بها وتوقيتها وهنا أيضا ليس من الضروري توثيق جميع الأمور التي يدرسها المدقق، وإنما الأسس التي يستند إليها في عملية اتخاذ القرارات الرئيسية وليس لمعرفة تفاصيل أوجه عملية التدقيق، وعلى المدقق أن يفهم ما يلي‹[2]›:-

1- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها للامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

2- نتائج إجراءات التدقيق وأدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها.

3- الأمور الهامة التي تظهر أثناء التدقيق والاستنتاجات بعد ذلك.

ويتأثر شكل أوراق التدقيق ومضمونها بأمور عديدة منها‹[3]›:-

أ- طبيعة المهمة المكلف بها.

ب-طبيعة أعمال المنشاة وتعقيداتها.

ج- طبيعة النظام المحاسبي وحالته ونظام الرقابة الداخلية للعميل.

د- الحاجة في بعض الحالات إلى توجيه المساعدين والإشراف ومتابعة أعمالهم.

هـ- المنهجية والتقنية الخاصة المستعملة خلال عملية التدقيق.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** ، مرجع سابق ،ص ص 197-199

[2] احمد جمعة ، تطور **معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، سلسلة الكتب المهنية الكتاب السادس ، الطبعة الأولى، عام 2009 ص 139

[3] حسين دحدوح وحسين القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، مرجع سابق ص 156

3- تصنيف أوراق العمل للتدقيق

تصنف أوراق العمل لكل عميل بملفين[1]:-

أ- الملف الدائم: ويحتوي الملف الدائم على البيانات والمستندات التي لها صفة الاستمرارية والنسبية والتي لا تتغير على أساس سنوي الهدف من الاحتفاظ بالملف الدائم مع طبيعة البيانات والمستندات التي يحتوي عليها حيث انه يستخدم للتعرف على طبيعة نشاط العميل والتنظيم الإداري والمالي والمحاسبي وعادة ما يحتوي الملف الدائم على:-

1- اسم العميل ومواقع نشاطه وأرقام هواتفه.

2- اسم الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على العملية المحاسبية وإعداد القوائم المالية.

3- عقد التأسيس والنظام الأساسي في حالة الشركات المساهمة وعقد الشركة في شركات الأشخاص.

4- الخريطة التنظيمية للعميل موضحا فيها خطط السلطة والمسؤوليات كافة.

5- ملخص عن النظام المحاسبي للعميل.

6- دليل الحسابات.

7- العقود طويلة الأجل.

8- اتفاقات براءات الاختراع والوكالات.

9- صور البيانات الضريبية عن الأعوام السابقة.

ب-الملف الجاري أو ملف العمليات[2]:-

و يضم ملف آخر إضافة إلى الملف الدائم اسمه الملف السنوي أو الجاري ويهدف هذا الملف لتحقيق الأهداف التالية:-

أ - مساعدة المدقق على القيام بالخطوات اللازمة لتدقيق القوائم المالية.

ب- -يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التي تمكن المدقق من إبداء رأي في القوائم المالية.

ج-يستخدم كدليل على إتباع المدقق معايير التدقيق المقبولة عموما وبذل العناية المهنية المطلوبة ويمكن أن تشمل المعلومات في هذا الملف على[3]:-

1- الأدلة التي تثبت التخطيط للعمل والإشراف عليه.

---

[1] **يوسف جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الورق للتوزيع والنشر، عام2007**

[2] حسين دحدوح وحسين القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، مرجع سابق ص 156

[3]خالد عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية** ، وائل للنشر والتوزيع ، عام 2004، ص 155

2- بيانات كافية تثبت أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع أرصدة سجلات العميل.

3- كيفية تحديد الاختبارات.

4- الإجراءات والاختبارات التي قام بها المدقق لتقويم الرقابة الداخلية.

5- الإجراءات والاختبارات الأخرى التي قام بها المدقق.

6- بيان المخالفات التي اكتشفها.

7- رأي المدقق بعدالة القوائم المالية.

8- الموجودات والمطلوبات واحتساب قيمتها.

9- ملخص اجتماعات الهيئة العامة ومجلس الإدارة أثناء العام الحالي.

10- محاضر الجرد المختلفة والخاصة بالموجود السلعي والنقدي وما شابه.

11- صور عن التقرير النهائي.

4- **سرية أوراق العمل وملكيتها** [1]

إن أوراق العمل تعتبر من ملكية المدقق ويمكن للمدقق أن يمد العميل ببعض هذه الأوراق أو مقتطفات منها، وهنا يجب على المدقق أن يقوم باتخاذ الإجراءات التي تكفل حماية وسرية أوراق عميله وسريتها، كما يجب عليه أن يحتفظ بها لفترة زمنية كافية لمواجهة احتياجاته الخاصة وما يتعلق بالمساءلات القانونية.

5- **أوراق العمل ومسؤولية المدقق** [2]

تستند دعاوى المسؤولية ضد المدققين في مجال الإهمال وعدم بذل العناية المهنية المطلوبة ويسعى المدقق إلى إثبات عدم الإهمال فإذا كان التقرير هو المستند الذي يوضح فيه المدقق رأيه فان أوراق العمل تعتبر المستندات التي تلي التقرير من حيث الأهمية فهي التي تساعد المدقق في إثبات طبيعة الإعمال التي تم القيام بها.

وهنا لابد لنا أن نبين[3] أن طرق إعداد أوراق العمل مختلفة فمنها يدوي أو على الحاسوب ومستخرجة منه، وطريقة العرض لا تتغير من طريقة إلى أخرى، بل يمكن الدمج بين الطريقتين لعرض أوراق العمل وتخزينها.

---

[1] حاتم الشيشيني، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، عام2007 ، ص230

[2] حسن دحدوح و يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، مرجع سابق ص 157

[3] داود صبح ، **تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية** ، مكتبة صادر ناشرون ش.م.م ، الجزء الثاني ، عام 2002 ، ص173

المبحث الثاني

3-1 الرقابة الداخلية

3-2 أتعاب التدقيق

3-3 حجم مكتب التدقيق

3-4 طبيعة نشاط الشركة

3-1 الرقابة الداخلية

- **مفهوم الرقابة الداخلية**

هناك تعريفات كثيرة للرقابة الداخلية تصف في مجملها الأهداف الأساسية من الرقابة الداخلية فقد عرفتها لجنة طرائق التدقيق (Committee on Auditing Procedures) المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) (AICPA) الرقابة الداخلية على أنها " تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة "وقد عرفت أيضا‹[1] ›على "أنها تعد خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشاة وصولا إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية " ومن تعريفاتها أيضا‹[2]›أنها نشاط تقييمي مستقل داخل المشروع تهدف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، وإن كبر حجم الشركات‹[3]› وتعدد العمليات داخل هذه الشركات، التي أصبح لبعضا فروع داخل المنطقة أو في مناطق أخرى أو خارج البلد، يجعل من الصعب على المدقق أن يقوم بالتدقيق التفصيلي، الذي يتطلب تكلفة ضخمة وجهداً كبيراً ووقتاً طويلاً ومالاً كثيراً للقيام بمثل ذلك النوع من التدقيق، ولقد جاء في المعيار الثاني من معايير العمل الميداني أنه " يجب القيام بدراسة واقعية وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساسا يعتمد عليه أثناء القيام بجهة التدقيق، وليجري على ضوئه تحديد نطاق الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال التدقيق". ويجب على[4]المدقق أن يصل إلى فهم الأنواع الرئيسية للأنشطة التي تتبعها الشركة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك التي تتعلق بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق.

- **وتتمثل الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية فيما يلي :-**

1-تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.

2- حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمشروع.

---

[1] احمد جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، مرجع سابق ، الأردن ، عام 2000، ص81

[2] محمد مسعد وخالد الخطيب ، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ،مرجع سابق ، ص218

[3] خالد عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية** ، مرجع سابق ص228

[4] احمد جمعة ، تطور **معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الكتاب الأول عام 2008 ، ص128

3-التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.

4-رفع مستوى الكفاية الإنتاجية.

5-تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.

6-حسن اختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها.

7-التدريب والعلاقات الإنسانية.

8-تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.

9-الكشف عن أي اتجاهات للتغير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف.

- **أقسام الرقابة الداخلية**

أ-الرقابة الإدارية [1]: وهي عبارة عن خطط التنظيم وكل الطرق والإجراءات والسبل التي تهدف لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية.

ب-الرقابة المحاسبية: خطط التنظيم وكل الطرق والإجراءات والسبل المتعلقة مباشرة بالبيانات المحاسبية وحسابات المراقبة والمصادقات وموازين المراجعة.

ج-الضبط الداخلي: ويشمل كل خطط التنظيم والطرق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والغش.

- **المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة**

1- هيكل تنظيم إداري [2] (Plan of Organization)

إن الهيكل الإداري يجب أن يراعى فيه وضعه تسلسل الاختصاصات، وتحديد السلطات والمسؤوليات بصورة دقيقة، وبعد الهيكل التنظيمي من الأهمية بمكان خاصة عندما تكون المشروعات كبيرة، ومن الصعب إدارتها من قبل شخص واحد، ويتم تحديد الهيكل التنظيمي من خلال حجم المشروعات وشكله القانوني، وتجدر الإشارة إلى أن الهيكل التنظيمي يجب أن يتصف بالبساطة والمرونة لمواكبة التطورات في المستقبل.

[1] زهير الحدرب ، **علم تدقيق الحسابات** ، دار البداية ناشرون وموزعون ، الطبعة الأولى ، عام 2010 ، ص ص 135-136

2 خالد عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية** ، مرجع سابق ص ص 230-232

2- نظام محاسبي (Accounting System)

يجب أن يكون النظام المحاسبي وفق المعايير المحاسبية، حيث يجب أن يمسك مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات، ودليلاً مبوباً للحسابات ومجموعة من السندات الواجب توفرها في المشروع ويجب تصميم نظام محاسبي مستندي يحقق رقابة فعالة ويجب أن يكون سهلاً وواضحاً، حتى يتم استخدامه بسهولة، أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج.

3- الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات: وهنا يكون تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة.

4- اختيار الموظفين الأكفياء ووضعهم في مراكز مناسبة.

5- رقابة الأداء في إدارات المشروع ومراحله المختلفة من أجل تحقيق كفاية عالية.

6- استخدام كافة الوسائل الآلية بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والحفاظ على أصول المشروع.

ومن خلال ما تقدم فإن نظام المعلومات المحاسبي ينتج بيانات محاسبية، ويجب في هذه البيانات أن تكون دقيقة ليمكن الاعتماد عليها، ويمكن تقسيم المعتمدين على هذه البيانات بمعتمدين خارجيين وداخليين، أما الخارجيين فيمثلهم أصحاب رؤوس الأموال، أو المقرضين، أو الدائنين أو الأجهزة الحكومية، أو المستثمرين وغير ذلك من أصحاب المصلحة في المشروع، أما الداخليين فتمثلهم بالإدارة المشروع ومن أهم الفوائد الرئيسية للرقابة الداخلية أن لا يقوم شخص واحد بإنجاز كل المراحل المختلفة المتعلقة بعملية واحدة مثل عملية شراء أو بيع، ولكن هذه العملية هي مجموعة من المراحل حيث إذا قام شخص بجزء معين لا يقوم بالجزء الآخر، ويعني ذلك إذا حصل خطأ معين يمكن للشخص الذي يليه اكتشافه‹[1]›. وهناك أيضا رقابة داخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات وهنا يجب التنويه على أنه يجب على المدقق الخارجي فهم خصائص بيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات وأخذها بعين الاعتبار لأنها تؤثر على تصميم النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة مما يؤثر في خطة التدقيق‹[2]›، وفي إطار الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية الصادر وقد بين المعيار الدولي 315 أن الرقابة الداخلية على معالجات أنظمة تكنولوجيا المعلومات تساعد في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وتتضمن إجراءات يدوية وإجراءات مصممة في برامج الحاسوب. ويجب

---

[1] عبد الفتاح الصحن و محمد سريا ، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي** ، الناشر قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 1999 ص130-133

[2] احمد جمعة ، **التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسؤوليات الأدوات والخدمات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان، الطبعة الأولى ، 2009، ص ص287

على المدقق[1] أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية كما نص المعيار الثاني للعمل الميداني على وجوب حصول المدقق على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من أجل تقرير طبيعة الإجراءات التي سوف يستخدمها في برنامج التدقيق. وكذلك تحدث المعيار[2] رقم 400 لتقدير المخاطر والرقابة الداخلية، حيث هدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وأما عن العلاقة بين التدقيق الداخلي[3] والتدقيق الخارجي فيعد التدقيق الداخلي ضمن نطاق عمل التدقيق الخارجي، الأمر الذي يتطلب تنسيقا بين المدققين الداخليين والخارجين حيث يتم أيجاد التنسيق المتكامل بين الطرفين، حيث أن من مهام المدققين الخارجيين أن يقوموا بتدقيق مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ولعلّ من مشاكل تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ما يمكن تلخيصه بثلاثة مشاكل[4]:-

1- قد يتوصل مدققو الحسابات إلى نتائج مختلفة نتيجة تقييم الرقابة الداخلية لإحدى المنشات وهو ما يعود إلى:-

أ- أنها تعتمد على التقدير الشخصي للمدقق، فما يعتبر ملائماً إلى شخص معين لا يعتبر ملائماً لشخص آخر.

ب- استخدام طرق مختلفة للتقييم.

ج- وضع أولويات مختلفة للعناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية.

2- تتبع عملية التقييم بنفسها، حيث أن عملية التقييم تحتاج وقتاً طويلاً، الأمر الذي يدفع المدقق إلى إهمال العديد من العمليات طلبا لكسب الوقت.

3- صعوبة الحكم على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة، وذلك بسبب العلاقات التي تتداخل مع بعضها البعض.

- **إعداد تقرير التدقيق والذي يتضمن إبداء الرأي في تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية:-** يمكن أن يقوم مدقق الحسابات[5] بإعداد تقرير تدقيق يتضمن إبداء رأيه حول تأكيدات الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية بعد أن يقوم بتقييم الأدلة التي حصل عليها، وهنا يجب أن يتم التمييز بين حالتين هما :-

---

[1] طارق حماد ، **موسوعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية** ، الدار الجامعية لنشر والتوزيع ، الجزء الثاني ، عام2004، ص 241

[2] فتحي السوافيري و احمد محمد ، **دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية** ، الدار الجامعية للنشر ، عام 2003، ص27

[3] إيهاب إبراهيم ، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور** ، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عام 2009، ص21

[4] محمد الصبان، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية للنشر، عام2003 ، ص ص256- 258

[5] احمد نور و حسين عبيد و شحاته شحاته، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، عام 2007 ، ص 114-117

الحالة الأولى:– قيام الإدارة بإعداد تقرير منفصل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية .

الحالة الثانية:– إعداد الإدارة لخطاب أو قرار يوجه لمدقق الحسابات الخارجي حول مـــدى فعاليـــة هيكل الرقابة الداخلية.

وهو ما يسمى بخدمة التصديق أي قيام مدقق الحسابات باختبار تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعاليـــة تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للشركة، ويتعلق مفهـــوم التـــصديق بثلاثة أطرف هي:–

الطرف الأول:– وهو الطرف الذي يقوم بالإفصاح عن تأكيدات معينة من خـــلال وســـيلة معينـــة للإفصاح عدا القوائم المالية.

الطرف الثاني:– ويمثل هذا الطرف مدقق الحسابات الخارجي الذي يبدي رأيه حول التأكيدات التي يبديها الطرف الأول

الطرف الثالث:– ويمثله مستلم الإفصاح عن تأكيدات الطرف الأول، وكذلك تقرير المدقق الخارجي عن هذه التأكيدات.

ويجب التنويه هنا إلى مجال التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابـــة الداخليـــة يتضمن الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية فقط، ولا يتـــضمن التـــصديق علـــى الأداء الاقتصادي أو على عمليات التشغيل، أو التصديق على فعالية اللوائح الداخلية والنظم التي تخـــضع لها الشركة، أو التصديق على مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح والنظم. ويساعد تقريـــر الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة الأطراف الخارجية وأصحاب المصلحة بالمـــشروع مثل المستثمرين وحملة الأسهم وكذلك جهات الرقابة الخارجية لهيئة سوق المال وبورصـــة الأوراق المالية والبنك المركزي في معرفة إدارة المشروع في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، ممـــا ينعكس على إعدادها لقوائم مالية سليمة يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها.

3–2 أتعاب التدقيق

" منذ أكثر من عشرين[1] عاماً بدأ الجدل والنقاش حول أتعاب التدقيق" وأصبح هناك طلب واسع في السنوات الأخيرة لدراسة أتعاب التدقيق وإذا ما كان هناك علاوات على أتعـــاب التـــدقيق، ومـــن المعروف سابقا كان هناك ثمان شركات كبار، التي أصبحت الآن أربعة، وكانوا مـــستحوذين علـــى أفضل الإتعاب، ومن ناحية أخرى أشارت دراسة (قطب والخاطر2004) أنه يوجد مناقشة للعـــلاوة

[1] أحمد قطب و خالد الخاطر ، **"العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"** ، مجلة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة ،م18 ،ع2، عام 2004 ،ص ص 2-4

على الأتعاب، وهناك تخفيض في أتعاب التدقيق لعملية التدقيق في العام الأول للتعاقد، وهناك علاقة بين أتعاب التدقيق والخدمات الاستشارية التي يعدها مكاتب التدقيق، وأشارت أيضا دراسة[1] (Cristina & Maria) بوجود تأثير للخدمات الاستشارية على حجم الأتعاب واستقلال المدقق عموما، وعملية التدقيق وتقرير المدقق خصوصا، ولقد عرفت الخدمات الاستشارية [2]على أنها " الممارسة المهنية لتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة بغية تحقيق الأهداف وإرشاد المنشأة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والأتعاب وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية و تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفعالية الإدارة وكفاءتها" .

وهنا يجب أن تمثل أتعاب التدقيق انعكاسا عادلا لقيمة الخدمات المهنية التي تم إنجازها للعميل ويجب أن نأخذ بعين الاعتبار ما يلي[3]:-

أ- المهارة والمعرفة المطلوبة لنوع الخدمة المهنية المطبقة.

ب-مستوى التدريب وخبرة الأفراد للعمل في أداء الخدمات المهنية.

ج- الوقت الضروري الذي يشغله كل شخص ملتزم بأداء الخدمات المهنية.

د-درجة المسؤولية التي تتطلبها تلك الخدمات.

▪**ويمكن تقسيم الأتعاب إلى ثلاثة أشكال وهي:-**

1- الأتعاب الثابتة: وهي مبالغ غير قابلة للزيادة ويتم تحديدها مسبقا.

2- الأتعاب المتغيرة: ويتم حسابها بناء على الوقت الذي يستغرقه المدقق في عملية التدقيق.

3- الأتعاب المشروطة: وهي الأتعاب التي تحسب بناء على النتائج المستقبلية لعملية التدقيق.

▪عوامل تحديد الأتعاب[4]:-

1- حجم الشركة وطبيعة نشاطها.

2- نظام الرقابة الداخلية المستخدم، حيث أن النظام الجيد يقلل من إجراءات التأكد والزمن والجهد المبذول من قبل المدقق.

---

[1] Cristina Fuentes & Maria Martinez**, Auditor independence joint determination of audit and non- audit fees and the incidence of qualified audit reports**, *Academia, Revista Latinoamericana de Administraci?n, 43,* 2009.64-66

[2] عصام قريط ، **"الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن "**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد 24 ، العدد الأول ، عام 2008 ، ص 15

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة إعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة ،** شركة طلال أبو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر ، 2009، ص 90- 95

[4] زاهرة سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ، الحرية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2009، ص 137

3- التعقيدات الموجودة في الشركة ودرجة الاعتماد على النظام الآلي، مما قد يتطلب من المدقق وجود تخصصات أخرى مما يزيد تكاليف التدقيق.

4- درجة المخاطر من وجهة نظر المدقق إذ أن زيادة الخطر تؤدي إلى زيادة نطاق التدقيق.

5- مدى الاعتماد على استخدام العينات الإحصائية في عملية التدقيق حيث تساعد في سرعة إنجاز العمل وتقليل التكلفة على المدقق في عملية التدقيق.

- **أتعاب التدقيق**

إن عملية تحديد أتعاب التدقيق تكون على الجهة التي قامت بالتعيين، وفي الشركات المساهمة يكون التحديد بالهيئة العامة للمساهمين، وإذا لم يتم تحديد الأتعاب من هذه الهيئة فتفوض مجلس الإدارة.

ومن أجل الحفاظ على‹[1]› حق المدقق فقد حدد مجلس إدارة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين في جلسته المنعقدة بتاريخ2007/3/14 على أن الحد الأدنى من أتعاب التدقيق على النحو التالي:-

1-المؤسسات الفردية 700 دينار.

2-شركات التضامن والتوصية البسيطة بمبلغ قدره 1000 دينار.

3-الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتوصية بالأسهم والشركات الأجنبية العاملة وغير العاملة 1250 دينار.

4-الشركات المساهمة الخاصة 2000 دينار.

5-الشركات المساهمة العامة غير المدرجة 4500 دينار.

6-الشركات المساهمة العامة المدرجة والتي تقدم بيانات مالية مرحلية 7500 دينار.

7- المؤسسات الحكومية التي تعمل على أسس تجارية 3500 دينار.

8-الجمعيات والنوادي والمنشآت الأخرى التي لا تستهدف إلى الربح فيتم الاتفاق على الأتعاب بناء على حجم العمل.

3-3 حجم مكاتب التدقيق

لقد شهدت الأعوام الأخيرة‹[2]› وبشكل متزايد تأكيداً على أهمية حجم مكاتب التدقيق، وظهر اهتمام من قبل مكاتب التدقيق نحو علاقتها التجارية وسمعتها، ويمكن لمكاتب التدقيق الكبيرة عملية تحليل لجودة التدقيق على عكس المكاتب الصغيرة، وأيضا يهتمون بشكل كبير بعملية التدقيق لأنهم لا

---

[1] جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ، **أتعاب التدقيق**، محضر رقم ج/ م.ق / 4268 عمان 3/14/ 2007

[2] Jong Choi ,et al. ," **Audit Office Size ,Audit Quality , And Audit Pricing'' ,** Auditing A Journal of Practice & Theory < Vol 29.No1 May 2010, pp 74-75

يتحملون أي فشل في عملية التدقيق مقارنة مع مكاتب التدقيق الصغيرة، الأقل عرضة للفشل بسبب اعتمادها على عميل معين، وبعبارة أخرى: المكاتب الكبيرة أقل عرضة للرضوخ للضغط لتقديم تقارير دون المستوى المطلوب من المكاتب الصغيرة، ومن منظور آخر فان الخسائر ليس بالضرورة أن تكون في المكاتب الكبيرة أكثر من الصغيرة، أي أن المكاتب الصغيرة تكون أكثر قلقاً في هذا الاتجاه من المكاتب الكبيرة، وتتحمل المكاتب الكبيرة غالباً تكاليف أكبر من الصغيرة بسبب تدريب الموظفين واستخدام البرمجيات، أو استخدام برامج محاسبية موحدة وتقنيات مثل تدقيق الحسابات المحوسبة مما يوفر لمكتب التدقيق عملية الجودة في التدقيق.

وأوضحت الدراسة[1] التي قام بها (التويجري و النافعابي) أن هناك أثراً لحجم مكاتب التدقيق على عملية التدقيق عموماً، ومن ناحية[2] أخرى هناك ارتباط بين أتعاب التدقيق وحجم مكاتب التدقيق حيث أن حجم مكتب التدقيق يؤثر على تكلفة تقديم خدمة تدقيق الحسابات وبالتالي فإن المكاتب الكبيرة لا تقوم على تخفيض رسومها. ولقد أوضح المعيار[3] الدولي للتدقيق رقم "220" أن على مكاتب التدقيق الالتزام بما يلي :-

1- تنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة عملية التدقيق وأن كل شيء يقوم بناء على المعايير الدولية للتدقيق.

2- تعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة في مكتب التدقيق على عدد من العوامل مثل حجم أعمال المكاتب وطبيعتها والانتشار الجغرافي، والهيكل التنظيمي للمكتب واعتبارات التكلفة والعائد لذلك تتباين سياسات الجودة من مكتب إلى آخر.

ويجب على الشريك أو الشركاء في مكتب التدقيق (حسب حجم المكتب) أن يكون مسئولا عن متابعة فعالية رقابة نظام الجودة في المكتب. ويقاس[4] نجاح نظام الرقابة وفعاليته بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وإدراكه كيفية تطبيقه، وليس فهم المدققين لهذا النظام فقط.

---

[1] عبد الرحمن التويجري و حسين النافعابي ، **" جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين** ، مجلة مرجع سابق ، ص229

[2] Jong Choi, et.al. ," **Audit Office Size ,Audit Quality , A** 29.No1 May 2010,Ibid ,p 76

[3] طارق حماد،**موسوعة معايير المراجعة مسئوليات المراجع وتخطيط المراجعة** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، الجزء الاول ، عام 2004، ص 230-232

[4] يوسف جربوع ، **"فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضيق هذه الفجوة"** ، الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، 2007 ، ص 15

3-4 طبيعة نشاط الشركة

ترتبط الأنشطة بالعمليات التجارية[1] داخل المنشاة، وعُرفت العمليات التجارية بما تقوم به المنشأة من نشاط في مجال الشراء أو البيع، ويتوقف ربحها أو خسارتها على مدى معاملتها، ومعدل دوران رأس المال في العملية التجارية، وعندما تكون المنشاة تجارية[2] أو خدمية فمثلا نظام الرواتب والأجور يتصف عادة بالبساطة، وبالتالي لا يتطلب جهدا كبيرا، على العكس تدقيق دورة الرواتب والأجور في المنشآت الصناعية، حيث يتطلب فهم المدقق وظيفتي الإنتاج والتسويق وبذل الجهد في فهم محاسبة التكاليف وكذلك تحديد أساس دفع الرواتب والأجور سواء على مبدأ الزمن أم على مبدأ المقطوعية أم على شكل نسبة من الأرباح. ولو تحدثنا عن الشركات الخدمية التي تشكل تكلفة العمل حوالي (70%) من إجمالي النفقات، فإن وظيفة شؤون الموظفين تكون أكثر أهمية أيضا[3]، أما إذا أخذنا البنوك التجارية[4] والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، فأن عملية التدقيق هي عملية تقليدية لحسابات تلك الشركات وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، ولكن نأخذ في الحسبان اثر طبيعة النشاط على قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير، ويمكن بلورة أهم الآثار المترتبة على طبيعة نشاط هذه الشركات على عملية تدقيق الحسابات:-

1-مرحلة قبول التكليف: حيث ينبغي على مدقق الحسابات عند قبوله التكليف لهذه الشركات والبنوك مراعاة ما يلي:-

أ- مقياس الصدق للقوائم المالية لتلك الشركات ويتكون من:-

- المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
- معايير المحاسبة الوطنية.
- القوانين واللوائح السارية.
- تعليمات جهة الرقابة مثل البنك المركزي وهيئة الأوراق المالية.

ب-نشاط تلك الشركات يتطلب وجود خبرات من قبل المدققين وإذا لم توجد هذه الخبرات يجب أن يبحثوا إمكانية أن يتعهد المدقق بجلب متخصصين من خارج مكتب التدقيق.

---

[1] عبد الفتاح الصحن و رجب راشد و محمد درويش ، **أصول المراجعة** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، عام 2000، 149-148

[2] يوسف جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، مرجع سابق ،ص ص 435-436

[3] هاري رايد ، **الدليل الشامل في مراجعة العمليات** ، ترجمة ناصر بكر القحطاني و باكير باكير، معهد الإدارة العامة مركز البحوث، عام 2000 ، ص54

[4] عبد علي و شحادته شحاته ، **مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، عام 2008 ، 12-17

ج- من المناسب مهنيا تطبيق نموذج الارتباط وهو الخطر الناتج عن قبول التكليف أو الارتباط بإعمال تدقيق حسابات تلك البنوك أو الشركات.

2- مرحلة التخطيط لعملية التدقيق: يجب على المدقق تقدير خطر

أ- أعمال البنوك التجارية المرتفعة دائما، وتستخدم البنوك تكنولوجيا متقدمة ولها فروع محلية ودولية، وما البنوك تتأثر دائما بتعليمات جهات الرقابة الرسمية.

ب- يجب تقدير مستوى خطر الأعمال متوائما مع طبيعة نشاط الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، الذي يكون مرتفعا في حالة شركات التسوية والمقاصة والحفظ المركزي، ويكون متوسطا عند تدقيق حسابات شركات الوساطة في تداول الأوراق المالية.

ج- يجب تقدير مستوى الأهمية النسبية متوائما مع طبيعة الحساب خاصة الحسابات بقوة في القوائم المالية.

3- في مرحلة أداء وتنفيذ أعمال التدقيق:-

إن إجراءات التدقيق تختلف في البنوك التجارية أو شركات الأوراق المالية عن الإجراءات في الشركات الأخرى.

4- مرحلة إعداد التقرير:-

من الناحية الشكلية لا يتم تغيير في تقرير الحسابات، أما النتائج فتعتمد على الدقة في عملية التدقيق، وقدرة المدقق على التنسيق سواء بين القدرة على متابعة الأنشطة أو من خلال القدرة توقير الخبرات المطلوبة.

وتتطلب نشرات "مجلس معايير المحاسبة المالية(Financial Accounting Standards Board) (FASB) رقم 14 ورقم 21 شمول التقارير المالية السنوية للشركات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة على معلومات تخص أوجه نشاطها المختلفة، وتتضمن هذه المعلومات عمليات الشركات في قطاعات الصناعة المختلفة والمعاملات الدولية والتصدير للخارج والمعاملات مع فئات العملاء الرئيسية"، ويتطلب الإفصاح عن قطاعات الأنشطة المختلفة‹[1]›، بتجزئة بعض العناصر العامة للتقارير المالية، ويجب على المدقق هنا الحصول على أدلة كافية لإثبات مطابقة المعلومات التي تخص قطاعات النشاط للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المتبعة لعداد القوائم المالية للمنشاة كوحدة واحدة، وتتضمن عملية تدقيق القطاعات النشاط الإجراءات التالية :-

[1] وليم توماس و امرسون هنكي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، تعريب ومراجعة احمد حجاج وكمال الدين سعيد ،دار المريخ للنشر ، 2000، ص 128

1- أن يتأكد المدقق من أن إيرادات المنشاة ومصروفاتها التشغيلية، وأصولها القابلة للتحقــق ذاتيــا مبّوبة بشكل صحيح طبقا لطبيعة الأنشطة المختلفة وكذلك التوزيع الجغرافي للأنشطة.

2- أن يقوم المدقق بالاستفسار من إدارة المنشأة عن الطرق المستخدمة في تحديد المعلومات لكــل قطاع.

3- أن يقوم المدقق بالاستفسار عن الطرق المحاسبية عن المبيعات والمعاملات المتبادلة فيما بــين القطاعات والمواقع الجغرافية المختلفة وأن يقوم المدقق بفحص هذه المعاملات.

4- اختبار طرق تقسيم القوائم المالية المختلفة للمنشأة فيما بين معلومات القطاعات المختلفة.

5- التحقق من معقولية طرق توزيع التكاليف فيما بين الأنشطة والواقع الجغرافي المختلف.

6- أن يقوم المدقق بالتأكد من إعداد معلومات القطاعات المختلفة بثبات خلال السنواتز

ويسري تقرير المدقق على التقارير المالية كوحدة واحدة وعلى معلومات الأنشطة وكذلك المعلومات الأخرى التي تتم مراجعتها، وبالنسبة لنشاط الشركة الواحدة فإذا كانت الشركة تمارس العديــد مــن الأنشطة فان المدقق لا يشير إلى أي معلومات تخص نشاط أو إجراءات تدقيق هذه المعلومات، ومع هذا تتطلب الأمور التالية ضرورة التحفظ في إبداء الرأي عندما تكون معلومات الأنشطة ذات أهمية نسبية للتقارير المالية كوحدة اقتصادية وهي:-

أ-عدم الإفصاح عن معلومات النشاط.

ب- تغير المبادئ المحاسبية في النشاط.

ج- عدم القدرة على القيام بالتدقيق السليم في هذا النشاط.

وهناك علاقة ما بين الاختلاف‹[1]› في خطر الأعمال الفكري و خطــر التــدقيق، فــإذا زاد خطــر الأعمال زاد معه خطر التدقيق، ويزداد أيضا خطر التدقيق إذا لم يتم الالتزام بالمعايير المهنية وكلما زادت إساءة العرض في القوائم المالية ازدادت احتمالية تعرض المدقق للنتائج السلبية، وعلــى أي حال فإن على المدقق لضمان الجودة أن لا يقوم بتخفيض إجراءات التدقيق بشكل ملحوظ بحــالات كون خطر الأعمال منخفضاً، وان خطر التدقيق الشامل يحوي خطر الأعمال، كما إنّ على المــدقق أن يكون ملما بخطر الأعمال الناجم عن الأضرار التي تلحق بممارسته المهنية ارتباطــا بــالقوائم المالية التي تم فحصها وأعّد تقريره عنها، وهي الأضرار التي تنشأ مع تنفيذ عملية التــدقيق طبقــا لمعايير التدقيق الدولية مع إعداد تقريره بصورة مناسبة.

---

[1] إيهاب إبراهيم ، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور** ، مرجع سابق ، ص101

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

1-4 مقدمة

2-4 أداة الدراسة

3-4 صدق أداة الدراسة

4-4 ثبات أداة الدراسة

5-4 اختبارات التوزيع الطبيعي

6-4 تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية

7-4 وصف العوامل المؤثرة في جودة التقرير

8-4 وصف المتغير التابع

9-4 المعالجة الإحصائية

10-4 نموذج الدراسة

11-4 اختبار الفرضيات

12-4 النتائج

13-4 التوصيات

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

4-1 المقدمة

تناول الباحث في الفصلين السابقين الإطار النظري من خلال الرجوع لأدبيات الدراسة ، ويتناول هذا الفصل المنهجية المتبعة في الدراسة حيث يحتوي هذا الفصل على أساليب جمع البيانات ومنهجية تطوير أداة الدراسة والتعريف بها بالإضافة إلى الاختبارات والإحصائية في عملية تحليل البيانات وعملية اختبار الفرضيات .

4-2 أداة الدراسة:

تم تطوير أداة لتحقيق أغراض الدراسة من خلال مراجعة الأدب النظري المتعلق بالعوامل المؤثرة على المحاسب القانوني الأردني، واشتملت أداة الدراسة على ثلاثة أجزاء:

الجزء الأول: متعلق بالمعلومات العامة عن المحاسبين القانونيين الأردنيين.

أما الجزء الثاني: فقد خصص لقياس العوامل المؤثرة في جودة التقرير وهي: العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق، ونظام الرقابة الداخلية، و حجم مكتب التدقيق، وطبيعة نشاط الشركة.

أما الجزء الثالث: فقد خصص لقياس جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني .

واعتمد في تطوير أداة الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي (Likert) وقد تم احتساب أوزان فقراتها على النحو التالي: (موافق بشدة) وتمثل (5 درجات)، و(موافق) وتمثل (4 درجات)، و(موافق بدرجة متوسطة) وتمثل (3 درجات)، و(غير موافق) وتمثل (2 درجة)، (غير موافق بشدة) وتمثل (درجة واحدة). وفيما يتعلق لعملية تحديد المستوى فقد تم تحديده حسب المعادلة الإحصائية ((5-1) / 3 =1.33) وبناء عليه فان المستويات وزعت كما يلي:-

1- من (1 - 2.33) منخفض.

2- من (2.34 - 3.67) متوسط.

3- من (3.68 - 5) مرتفع.

ووزعت الاستبانة التي تبلغ فقراتها (44) فقرة لتشمل جميع المتغيرات المستقلة والتابعة، وذلك على النحو التالي:-

جدول رقم (1)

توزيع فقرات الاستبيانة

الرقم	البيـــان	الفقرات
1	أتعاب التدقيق	1 - 9
2	نظام الرقابة الداخلية	10- 19
3	حجم مكاتب التدقيق	20- 28
4	طبيعة نشاط الشركة	29- 34
5	جودة التقرير	35- 44

3-4 صدق أداة الدراسة:

يرى (Sekaran, 2003) أن المقصود بصدق الأداة هي عملة التأكد من أن العبارات التي تحتويها أداة الدراسة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة[1].

وتم عرض أداة الدراسة على عدد من المتخصصين في مجال المحاسبة في الجامعات الأردنية لمعرفة مدى ملاءمة، فقرات الاستبيانة لغوياً، ومدى انتمائها للبعد الذي وضعت ضمنه، وتم الأخذ بملاحظات المحكمين وآرائهم، وأعيدت صياغة بعض الفقرات في ضوء هذه الملاحظات. انظر الملحق رقم(1)

4–4 ثبات أداة الدراسة:

يرى (Sekaran, 2003) أن المقصود بثبات الأداة هي إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم، وفي ظل ظروف واحدة، وان القيمة المقبولة إحصائيا لهذا المقياس هي 60% فأكثر. وتم استخراج معامل الاتساق الداخلي لأداة الدراسة، درجة توافق المستجيبين على فقرات أداة الدراسة بالاعتماد على معادلة كرونباخ ألفا (Cronbachs' Alpha) لكل متغير من متغيرات الدراسة، وكانت معاملات الثبات مرتفعة وهي نسب ثبات جيدة ومقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية، ويبين الجدول (2) معاملات الثبات.

[1] Uma sekaran , Research methods for business : A skill Building Approach , 7th Edition , John Wiley and Sons , New York ,2003,p84

جدول رقم (2)

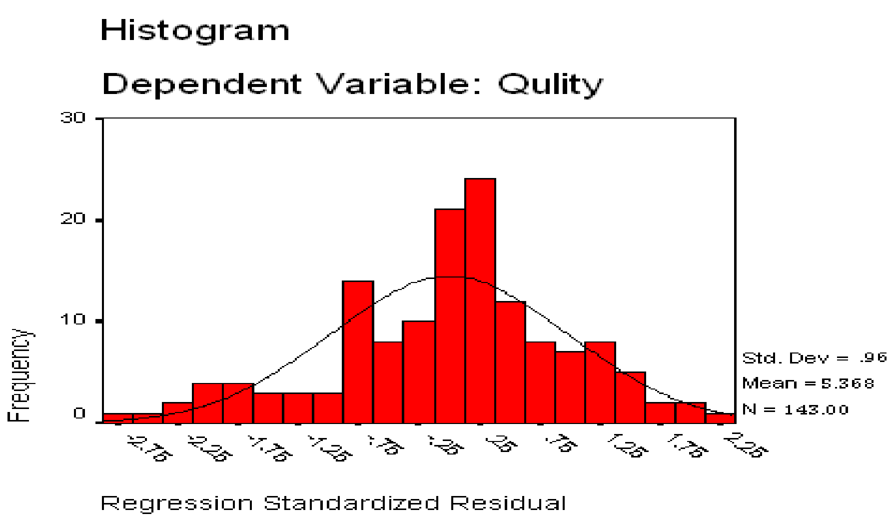
معاملات الثبات

متغيرات الدراسة	كرونباخ ألفا
أتعاب التدقيق	%75.91
نظام الرقابة الداخلية	%81.23
حجم مكتب التدقيق	%88.56
طبيعة نشاط الشركة	%81.58
العوامل مجتمعه	%90.75
الجودة	%83.43
المؤشر الكلي الاستبيانة	%93.58

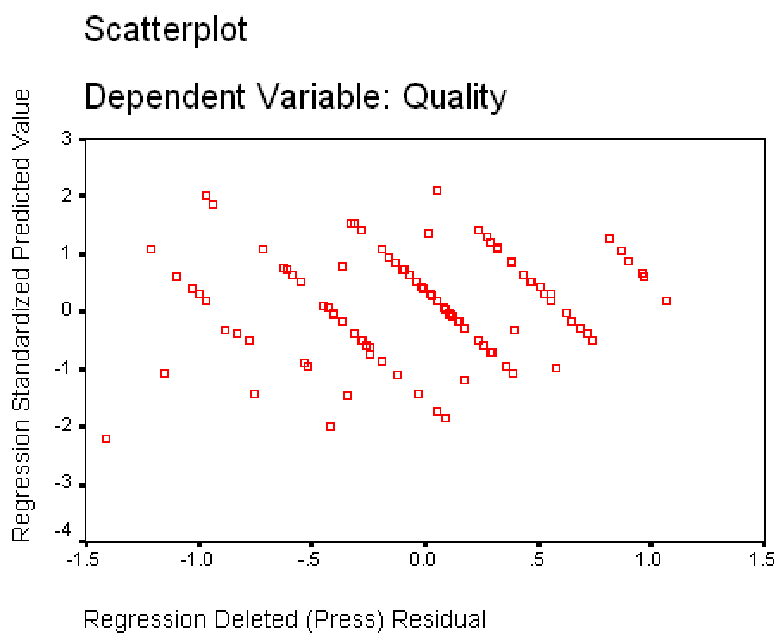
5-4 اختبارات التوزيع الطبيعي

عند الاختبار الطبيعي للعوامل حيث يبين الشكل رقم (3−1) شكل الجرس الذي يؤكد على أن التوزيع طبيعيا، ويبين الشكل رقم (3−2) نتائج العلاقة من خلال (scatter plot diagrams) حيث ليس هناك ما يدل على أن التوزيع غير طبيعي. ويظهر الشكل رقم (3−3) أن هناك تجانس بين العوامل

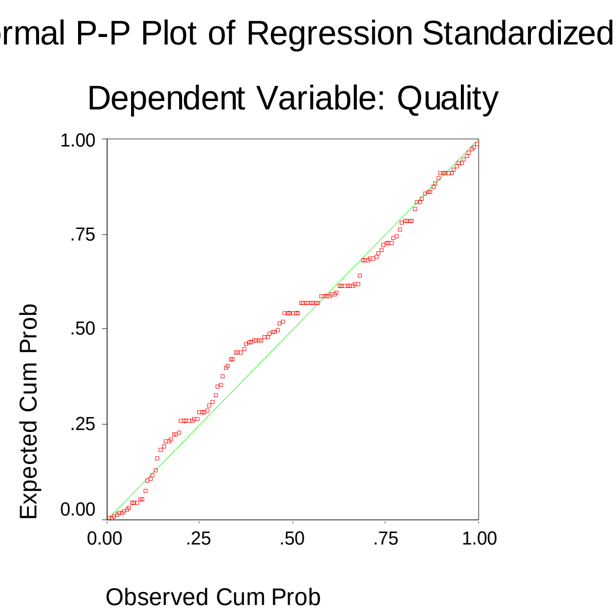
الشكل رقم(3-1)
منحنى التوزيع الطبيعي



الشكل رقم (3-2)
قياس العلاقة



الشكل رقم (3-3)
تجانس التباين



جدول رقم (3)
اختبار الارتباط الذاتي

Durbin-Watson			Adjusted R Square	R Square	R	
	Sig. F Change	F Change				Model
1.941	.000	10.641	.214	.236	.486	1

يبين الجدول رقم (3) على وجود ارتباط ذاتي وهو بدوره يدل على أن التوزيع طبيعي للبيانات

جدول رقم (4)
ارتباط وتداخل العوامل المستقلة

	Tolerance	VIF
طبيعة نشاط الشركة	0.764	1.308
مكتب التدقيق	0.733	1.365
نظام الرقابة الداخلية	0.678	1.475
أتعاب التدقيق	0.827	1.209

ويشير الجدول رقم (4) إلى عدم وجود عدم ارتباط وتداخل بين العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني كعوامل مستقلة من خلال قيمة (Variance Inflation factor) (VIF) التي سجلت قيم اقل من 5.

6-4 تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية للمستجيبين

المعلومات العامة التي استخدمت هي: المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرات في مجال التدقيق المركز الوظيفي، الشهادات العلمية، وتظهر كما يلي :-

جدول رقم (5)
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي			
	دبلوم	1	0.7
	بكالوريوس	131	91.6
	ماجستير	10	7
	دكتوراه	1	0.7
التخصص العلمي			
	محاسبة	138	96.5
	علوم مالية ومصرفية	3	2.1
	إدارة	0	0
	اقتصاد	2	1.4
الخبرات في مجال التدقيق			
	أقل من 5 سنوات	0	0.00
	من 5 الى أقل من 10 سنوات	68	47.6
	من 10 الى أقل من 15 سنة	53	37
	15 سنة فاكثر	22	15.4
المركز الوظيفي			
	رئيس فريق تدقيق	98	68.5
	مدقق رئيسي	40	28
	مدقق	3	2.1
	مساعد مدقق	2	1.4
الشهادات العلمية			
	ACPA	10	6.9
	JCPA	125	87.5
	CPA	8	5.6
	CFA	0	

أولا : المؤهل العلمي

يبين الجدول رقم (4) أن نسبة (91.6%) من المحاسبين القانونيين يحملون درجة البكالوريوس، في حين أن ما نسبته(7 %) هم من الماجستير فيما حصل كل من الدكتوراه والدبلوم على نفس النسبة وهي (07%).

ثانيا : التخصص العلمي

يبين الجدول رقم (4) حصول تخصص المحاسبة على أعلى نسبة وهي (96.5 %) في حين حصل تخصص العلوم المالية والمصرفية على (2.1%) وحصل الاقتصاد على (1.4%).

ثالثا : الخبرات في مجال التدقيق

لقد حصلت خبرات من 5 إلى أقل من 10 على أعلى نسبة حيث بلغت (47.6%) وحصلت سنوات الخبرة من 10 إلى أقل من 15 سنة على المرتبة الثانية حيث بلغت نسبته (37%) فيما حصلت سنوات الخبرة أكثر من 15 سنة على المرتبة الثالثة حيث بلغت نسبتها (15.4%).

رابعا : المركز الوظيفي

يبين الجدول رقم (4) أن رئيس فريق تدقيق حصلت على أعلى نسبة حيث بلغت (68%) فيما حصل مدقق رئيسي على (28%) ومدقق على (2.1%) ومساعد مدقق على(1.4%)

خامسا : الشهادات العلمية

لقد حصلت الشهادة العلمية JCPA على أعلى نسبة (87.5%) فيما حصلت CPA على ما نسبته (6.9%) بينما حصلت ACPA على (5.6%).

ونلاحظ مما سبق أن معظم المحاسبين القانونيين حاصلين على شهادة البكالوريوس، وان أغلبية المحاسبين القانونيين حاصلين على شهادة تخصص المحاسبة، ونمكن أن نعزي ذلك لان عملية التدقيق تكون على البيانات المحاسبية، وأن المحاسبين القانونيين هم من ذوي الخبرات، وأنهم يعتبرون المسؤولين في مكاتب التدقيق. ولأن ممارسة المهنة تتطلب الحصول على شهادة ممارسة المهنة فقد حصلت شهادة المحاسب القانوني الأردني، على أعلى نسبة تليها الأمريكية ومن ثم العربية.

7-4 وصف العوامل المؤثرة على جودة التقرير

جدول رقم(6)

وصف المتغيرات المستقلة

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
أتعاب التدقيق	3.7063	0.5351	مرتفع
نظام الرقابة الداخلية	4.0315	0.4489	مرتفع
حجم مكتب التدقيق	3.4895	0.6237	متوسط
طبيعة نشاط الشركة	3.9755	0.5513	مرتفع

1- وصف أتعاب التدقيق

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير أتعاب التدقيق (3.7063) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري مقداره (0.5351) ، وهذا يشير إلى أن أتعاب التدقيق في مكاتب التدقيق مرتفعة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ 3 وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ،الأمر الذي يشير إلى أن مكاتب التدقيق تأخذ بعين الاعتبار العوامل المحيطة عند تحديد قيمة الأتعاب بصورة كافية، ويتم تحديد الأتعاب بالاعتماد على التقدير الذاتي للمكتب . انظر الملحق رقم (3)

ولقد حققت الفقرة رقم (4) والخاصة بتحديد الأتعاب بمعزل عن نتائج عملية التدقيق، أعلى وسط حسابي مقداره (4.3077)، في حين حققت الفقرة رقم (1)والخاصة بمراعاة عامل المنافسة بين مكاتب التدقيق عند تحديد أتعاب التدقيق أقل وسط حسابي والبالغ (3.4755) من مساحة المقياس الكلي. ويمكن أن نعزي حصول فقرة رقم (4) والخاصة بتحديد الأتعاب بمعزل عن نتائج عملية التدقيق إلى الخطر الذي يواجه المدقق إذا تم التلاعب في تقريره ولما لهذا التقرير من أهمية في العملية الإنتاجية حيث يعتمد عليه كثير من المستخدمين، وأما حصول الفقرة رقم (1) والخاصة بمراعاة عامل المنافسة بين مكاتب التدقيق عند تحديد أتعاب التدقيق على أقل وسط حسابي فتعزى إلى أن معظم مكاتب التدقيق عملاء معينون أو إلى وجود عدد محدود من المحاسبين القانونين الممارسين لهذه المهنة. على أن أعلى تشتت في الإجابات يرتبط في الفقرة رقم (7) والخاصة في زيادة أتعاب التدقيق كلما زادت نزاهة واستقلالية المدقق إذ سجلت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً

مقداره (0.8548) ، في حين حققت الفقرة رقم (4) أدنى تشتت في الإجابات إذ سجلت انحرافاً معيارياً مقداره(0.6525)

2- وصف نظام الرقابة الداخلية

بلغ المتوسط الحسابي للمتغيّر نظام الرقابة الداخلية (4.0315) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره (0.4489)، وهذا يشير إلى أن لنظام الرقابة الداخلية المدقق من قبل المحاسب القانوني نسبة مرتفعة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ 3 وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ،الأمر الذي يشير إلى أن مكاتب التدقيق تأخذ بعين الاعتبار العوامل المحيطة عند فهم الرقابة الداخلية بصورة كافية، ويتم فهم النظام بالاعتماد على التقدير الذاتي للمحاسب القانوني، انظر الملحق رقم (4) .

ولقد حققت الفقرة رقم 14 فهم بيئة الرقابة الداخلية لدى العميل ، أعلى وسط حسابي مقداره (4.3706)، في حين حققت الفقرة رقم 15 والخاصة باستقلال المدقق الداخلي واتصاله مع لجنة التدقيق أقل وسط حسابي والبالغ (3.8531) من مساحة المقياس الكلي.

ويمكن أن نعزي حصول فقرة رقم 14 والخاصة بفهم بيئة الرقابة الداخلية لدى العميل على أعلى نسبة، إلى أن قوة الرقابة الداخلية والمقدرة على كشف الأخطاء تعطي المدقق القدرة على تحديد طبيعة الإجراءات التي سوف يقوم المحاسب القانوني بها وحجم العينات ووقت عملية التدقيق، وأما حصول الفقرة رقم 15 والخاصة باستقلال المدقق الداخلي واتصاله مع لجنة التدقيق أقل وسط حسابي، إلى صعوبة الاستقلال المدقق الداخلي بسبب تعيينه من قبل الشركة . وأن أعلى تشتت في الإجابات يرتبط في الفقرة رقم (14) إذ سجلت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً مقداره (0.6989) ، في حين حققت الفقرة رقم (10) أدنى تشتت في الإجابات إذ سجلت انحرافاً معيارياً مقداره(0.5278).

3- وصف حجم مكتب التدقيق

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير حجم مكتب التدقيق (3.4895) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري مقداره (0.6237) ، وهذا يشير إلى أن حجم مكتب التدقيق حصل على مستوى متوسط مقارنة بالوسط المعياري والبالغ 3 وذلك من وجهة نظر أفراد العينة الأمر الذي يشير إلى أن مكاتب التدقيق تأخذ بعين الاعتبار العوامل المحيطة واستخدام الوسائل الحديثة في عملية التدقيق، انظر المحلق رقم (5)

ولقد حققت الفقرة رقم(22) استخدام تكنولوجيا أكثر تطورا في المكاتب الكبيرة، أعلى وسط حسابي مقداره (4.049) في حين حققت الفقرة رقم (20) والخاصة بصغر حجم مكتب التدقيق يؤثر سلبا أقل وسط حسابي والبالغ (3.049) من مساحة المقياس الكلي

ويمكن أن نعزي حصول فقرة رقم(22) والخاصة باستخدام تكنولوجيا أكثر تطورا في المكاتب الكبيرة، على أعلى متوسط إلى أن استخدام التكنولوجيا يحتاج إلى تدريب القدرات وكوادر مؤهلة مما يشكل عبئاً على المكاتب الصغيرة ، وأما حصول الفقرة رقم (20) والخاصة بصغر حجم مكتب التدقيق يؤثر سلبا أقل وسط حسابي إلى اعتماد التقرير على المحاسب القانوني نفسه

وأن أعلى تشتت في الإجابات يرتبط في الفقرة رقم (23) الخاصة المكاتب الصغيرة الحجم يمكن أن تتماشى مع متطلبات العميل إذ سجلت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً مقداره (0.8884) في حين حققت الفقرة رقم (24) الخاصة باندماج المكاتب صغيرة الحجم يمكن أن يعطي جوده أكبر للتقرير المقدم من قبلها أدنى تشتت في الإجابات إذ سجلت انحرافاً معيارياً مقداره(0.5946)

4- وصف طبيعة نشاط الشركة

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير طبيعة نشاط الشركة (3.9755) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره (0.5513) وهذا يشير إلى أن طبيعة نشاط الشركة مرتفعة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ 3 وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يشير إلى أن مكاتب التدقيق تأخذ بعين الاعتبار العوامل المحيطة بطبيعة نشاط الشركة بصورة كافية.

ولقد حققت الفقرة رقم 34 والخاصة باختلاف طول مدة التدقيق حسب نوع النشاط للشركة ، أعلى وسط حسابي مقداره (4.1399) في حين حققت الفقرة رقم (30) والخاصة بالاهتمام في عملية التدقيق في الشركات التجارية على المبيعات وحسابات المدينين أقل وسط حسابي والبالغ (3.6084) من مساحة المقياس الكلي. انظر الملحق رقم (6)

ويمكن أن نعزي حصول فقرة رقم(34)والخاصة باختلاف طول مدة التدقيق حسب نوع النشاط للشركة أعلى متوسط حسابي إلى أن هناك أنشطة تتطلب مزيداً من العمليات التدقيقية وكذلك حجم العمليات للنشاط فهناك أنشطة تحدث فيها العديد من العمليات من أجل إتمام العمليات، وأما حصول الفقرة رقم(30) والخاصة بالاهتمام في عملية التدقيق في الشركات التجارية على المبيعات وحسابات المدينين على أقل وسط حسابي، إلى أن هناك عمليات أخرى تعد من الأهمية مثل المشتريات .

وأن أعلى تشتت في الإجابات يرتبط في الفقرة رقم (29) والخاصة في اختلاف عملية التدقيق باختلاف نوع النشاط المتبع لدى الشركة إذ سجلت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً مقداره (0.7311) في حين حققت الفقرة رقم (34) أدنى تشتت في الإجابات إذ سجلت انحراف معياري مقداره(0.5886).

8-4 وصف المتغير التابع جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني

جدول رقم (7)
وصف المتغير التابع

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني	3.9266	0.5339	مرتفع

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني (3.9266) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره(0.5339) وهذا يشير إلى أن جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني في مكاتب التدقيق عينة الدراسة مرتفعة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ 3 وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، الأمر الذي يشير إلى أن مكاتب التدقيق تأخذ بعين الاعتبار العوامل المحيطة عند تحديد جودة التقرير بصورة كافية، ويتم تحديد جودة التقرير بالاعتماد على معايير الجودة للمكتب. ولقد حققت الفقرة رقم (42) والخاصة بحرص المحاسب القانوني على تضمين التقرير ما هو مفيد للمستخدمين، أعلى وسط حسابي مقداره (3.9441) في حين حققت الفقرة رقم (36) والخاصة بتميز تقرير المحاسب القانوني بالصراحة والوضوح أقل وسط حسابي والبالغ (3.8112) من مساحة المقياس الكلي. انظر الملحق رقم (7)

وأن أعلى تشتت في الإجابات يرتبط في الفقرة رقم (37) والخاصة بتناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه إذ سجلت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً مقداره (0.7756) في حين حققت الفقرة رقم (43) أدنى تشتت في الإجابات والخاصة بحرص المحاسب القانوني على تضمين التقرير بما هو مفيد للمستخدمين إذ سجلت انحرافاً معيارياً مقداره(0.6235)

9-4 المعالجات الإحصائية

معامل الانحدار المتعدد

تم استخدام معامل B حيث إذا كانت قيمة B أكبر للمتغير المستقل يدل على وجود قوة تأثير على المتغير التابع بمستوى دلالة α ≤ 5% وكانت النتيجة كما يلي

جدول رقم (8)

أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع

	قيمة (B)	قيمة (Beta)	قيمة (T)	مستوى الدلالة
ثابت	1.193		2.788	0.006
أتعاب التدقيق	0.177	0.176	2.187	0.030
نظام الرقابة الداخلية	0.290	0.214	2.868	0.005
حجم مكتب التدقيق	0.181	0.210	2.460	0.015
طبيعة نشاط الشركة	0.064	0.66	0.725	0.470
قيمة F	F المحسوبة		مستوى الدلالة	
	10.641		0.000	

يشير الجدول رقم (8) إلى أن أكثر العوامل تأثيراً في العامل التابع هو نظام الرقابة الداخلية حيث كانت قيمة B (0.290)، وجاء في المرتبة الثانية حجم مكتب التدقيق حيث كانت قيمة B (0.181) ،وفي المرتبة الثالثة أتعاب التدقيق حيث بلغت B (0.177)، أما حجم النشاط فبلغت B (0.064) فليس له تأثير لأنه غير دال إحصائيا .

وأن قيمة F المحسوبة والبالغة 10.641 وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية ≤ 0.05 مما يدل على وجود دلاله إحصائية لمتغيرات الدراسة.

10-4 نموذج الدراسة

استخدمت الدراسة R^2 لتقييم معادلة الانحدار، ويشير R^2 إلى نسبة ما تأثير المتغيرات مجتمعة على المتغير التابع، ومن خلال الجدول رقم (9) فان الانحدار لهذه الدراسة هو23.6 % وان قيمة (R) الارتباط هي (48.6%) وهذا يدل على أن هناك علاقة ارتباط معنوية طردية ما بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع

جدول رقم (9)

نموذج الدراسة

Adjusted R Square	R Square	R	Model
.214	.236	.486	1

11-4 اختبار الفرضيات

إن الهدف من عملية اختبار الفرضيات هو الإجابة على أسئلة الدراسة.

الفرضية الأولى : لا يوجد اثر لأتعاب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (8) من متابعة قيمة T للفرضية الأولى والتي تنص على أنه لا يوجد اثر لأتعاب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني، وحيث بلغت قيمة T المحسوبة (2.187) وذات دلالة تأثير عند مستوى دلالة $\leq$ 0.05 حيث بلغ مستوى الدلالة (0.030) وعليه يتم رفض فرضية الدراسة العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر لأتعاب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

الفرضية الثانية : لا يوجد أثر لنظام الرقابة الداخلية على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (8) من متابعة قيمة T للفرضية الثانية التي تنص على أنه لا يوجد أثر لنظام الرقابة الداخلية على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني وحيث بلغت قيمة T المحسوبة (2.868) وذات دلالة تأثير عند مستوى دلالة $\leq$ 0.05 حيث بلغ

مستوى الدلالة (0.005) وعليه يتم رفض فرضية الدراسة وقبول الفرضية البديلة التي تنص أنــه يوجد أثر لنظام الرقابة الداخلية وجودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

الفرضية الثالثة : لا يوجد أثر لحجم مكتب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (8) من متابعة قيمة T للفرضية الثالثة والتي تنص على أنه لا يوجد أثر لحجم مكتب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

وحيث بلغت قيمة T المحسوبة(2.460) وذات دلالة تأثير عند مستوى دلالة $\leq$ 0.05 حيــث بلــغ مستوى الدلالة (0.015) وعليه يتم رفض فرضية الدراسة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص أنــه يوجد أثر لحجم مكتب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

الفرضية الرابعة : لا يوجد اثر لطبيعة نشاط الشركة على وجــودة تقريــر المحاســب القــانوني الأردني.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (8) من متابعة قيمة T للفرضية الرابعة التـــي تنص على أنه لا أثر لطبيعة نشاط الشركة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردنـــي. وحيــث بلغت قيمة T المحسوبة (0.725) وليست ذات تأثير عند مستوى دلالة $\leq$ 0.05 حيث بلغ مــستوى الدلالة (0.470) وعليه يتم قبول فرضية الدراسة العدمية.

12-4 نتائج الدراسة

لقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة التقرير، وبالرجوع إلى تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها ويمكننا استنتاج أهم النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال الدراسة وهي:-

1- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل أتعاب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني، أي إن تناسب الأتعاب مع حجم العمل المبذول يزيد من جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني ولقد اتفقت الدراسة بشكل جزئي مع دراسة (حلس2003) التي أشارت إلى أن من العوامل المؤثرة على الأتعاب حجم المنشاة والوقت المطلوب لإنجاز العمل والذي بدوره يؤثر على التدقيق عموما وقد حصل هذا المتغير على **المرتبة الثالثة** من حيث التأثير على جودة التقرير.

2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني. أي أن قيام المحاسب القانوني الأردني، بفهم مكونات النظام سواء من خلال فهم بيئة الرقابة الداخلية، أم من خلال الكوادر والمؤهلات العلمية والخبرات لها، أم من خلال متابعة الخطط المرسومة لهذا النظام يزيد من جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني وقد حصل هذا المتغير على **المرتبة الأولى** في درجة التأثير.

3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل حجم مكتب التدقيق على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني فعند استخدام المكاتب الكبيرة لتكنولوجيا متطورة أو تكنولوجيا تتناسب مع الشركات التي تقوم بعملية التدقيق عليها ووجود مختصين لهذا المجال في المكتب، وتفرع مكتب التدقيق و ارتباطه مع مكاتب عالمية واعتماده على مصادر دخل أخرى غير عملية التدقيق يساعد على زيادة جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني ، ولقد توافقت الدراسة مع الدراسة التي قام بها (Jong et al, 2010) التي أثبتت أن لحجم مكتب التدقيق تأثيراً على جودة التقرير ، كما توافقت الدراسة مع (دراسة التويجري و النافعابي ،2008) التي قامت بدراسة أثر حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق عموما ، وأثبتت أن للحجم تأثيراً على جودة ما يقوم به المدقق. وحصل هذا المتغير المستقل على **المرتبة الثانية** في درجة التأثير

4- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل طبيعة نشاط الشركة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني.

4-13 توصيات الدراسة

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي :-

3- ضرورة قيام المحاسب القانوني الأردني بفهم نظام الرقابة الداخلية لأنه يساعد المدقق في التقليل من مخاطر التدقيق وتقليل من الوقت والجهد المبذولين في عملية التدقيق للوصول إلى إصدار تقرير يتصف بالجودة.

4- ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، بمتابعة الأتعاب التي يتقاضاها المحاسب القانوني الأردني، والتأكد من عدم حصوله على أتعاب أقل من الحد الأدنى التي حددتها جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

5- توجيه المحاسبين القانونيين إلى الالتزام بمعايير إعداد التقارير، وذلك من اجل الوصول إلى تقرير يتصف بالجودة العالية.

6- تشجيع الباحثين بدراسة عوامل مستقلة أخرى ذات أثر في جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني مثل القوانين والأنظمة وأدلة التدقيق على أساس اختياري والحكم المهني للمدقق وتقديم خدمات أخرى غير خدمة التدقيق، التي يراها الباحث مهمة من خلال الأدبيات التي تم الاطلاع عليها من أجل إتمام دراسته.

المراجع

الكتب

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة إعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** ، شركة طلال أبو غزاله للترجمة والتوزيع والنشر ، الطبعة الأولى ،2005

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة إعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** ، شركة طلال أبو غزاله للترجمة والتوزيع والنشر ، 2006

3- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة إعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** ، شركة طلال أبو غزاله للترجمة والتوزيع والنشر ، 2009

4- احمد جمعة ، **التدقيق والتأكيد الحديث للمشاكل والمسؤوليات والأدوات والخدمات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان، الطبعة الأولى ، 2009

5- احمد جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع** ، طبعة الأولى ، عام 2000

6- احمد جمعة، تطور **معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، دار صفاء للنشر والتوزيع، سلسلة الكتب المهنية الكتاب الثالث ، الطبعة الأولى، عام 2009

7- احمد جمعة ، تطور **معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، سلسلة الكتب المهنية الكتاب السادس ، الطبعة الأولى، عام 2009

8- احمد جمعة ، تطور **معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الكتاب الأول ، عام 2008

9- احمد جمعة ، تطور **معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، سلسلة الكتب المهنية الكتاب التاسع ، الطبعة الأولى، عام 2009

10- احمد جمعة، **التدقيق ورقابة الجودة** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عام2011

11- احمد نور و حسين عبيد و شحاته شحاته، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، عام 2007

12– أمين لطفي ، **التطورات الحديثة بالمراجعة** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، عام 2007

13- أمين لطفي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، عام 2006

14- إيهاب إبراهيم ، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور** ، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عام 2009

15- حاتم الشيشينى، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، عام2007

16- حسين دحدوح و حسين القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظــري والإجــراءات العملية** دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، 2009 ،

17- خالد عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية** ، وائل للنشر والتوزيع ، عام 2004

18- داود صبح ، **تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية** ، مكتبة صادر ناشرون ش.م.م ، الجزء الثاني ، عام 2002

19- زاهرة سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ، الحرية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2009،

20- زهير الحدرب ، **علم تدقيق الحسابات** ، دار البداية ناشرون وموزعون ، الطبعة الأولى ، عام 2010

21- سامي الرقاد و لؤي وديان ، **تدقيق الحسابات** ، مكتبة المجمع العربي ، الطبعة الأولى ، عام 2010

22- طارق حماد ، **موسوعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية** ، الدار الجامعية لنشر والتوزيع ، الجزء الثاني ، عام2004

23- طارق حماد،**موسوعة معايير المراجعة مسئوليات المراجع وتخطيط المراجعة** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، الجزء الأول ، عام 2004

24- عبد الفتاح الصحن و رجب راشد و محمد درويش ، **أصول المراجعة** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، عام 2000

25- عبد الفتاح الصحن و محمد سريا ، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي** ، الناشر قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 1999

26- عبد علي و شحادته شحاته ، **مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع عام 2008

27- علي الذنيبات ، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق** ، المكتبة الوطنية ، الطبعة الأولى ، عام 2006

28- غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**" ، دار المسيرة للنشر ، الطبعة الثانية عام 2009

29- فتحي السوافيري و احمد محمد ، **دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية** ، الدار الجامعية للنشر ، عام 2003

30- ماهر العجمي ، **دليل الجودة في المؤسسات والشركات** ، دار الرضا للنشر دمشق ، 1999

31- محمد الصبان، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية للنشر، عام2003

32- محمد مسعد و خالد الخطيب ، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع** ، الطبعة الأولى ، عام 2009

33- هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية، عام 2004

34- هاري رايد ، **الدليل الشامل في مراجعة العمليات** ، ترجمة ناصر بكر القحطاني و باكير باكير، معهد الإدارة العامة مركز البحوث، عام 2000

35- وليم توماس و امرسون هتكي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، تعريب ومراجعة احمد حجاج وكمال الدين سعيد ،دار المريخ للنشر ، 1989

36- **يوسف جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الورق للتوزيع والنشر، عام2007**

المقالات العلمية :-

37- أحمد جمعة ،" **تقرير المدقق : دليل على بطء الاستجابة الدولية لطلبات المجتمع المالي**" ، الزيتونة للدراسات والبحوث العلمية ، العلوم الإنسانية ، المجلد (1) ،العدد (1) ، عام 2001 ص ص 1-34

38- أحمد قطب و خالد الخاطر ، **"العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"** ، مجلة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة ،م18 ،ع2، عام 2004 ص ص 153- 188

39- أيمان الشاطري وحسام العنقري، **"انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، م2 ع1 ،2006 ص ص 97- 163

40- جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ، **أتعاب التدقيق**، محضر رقم ج/ م .ق / 4268 عمان

41- سالم حلس، **"العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين"**، مجلة الجامعة الإسلامية مجلد الحادي عشر، العدد الأول ، 2003 ص ص248- 275

42- عبد الرحمن التويجري و حسين النافعابي ،" **جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين** "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة م22 ع1،عام2008، ص ص 219- 255

43- علي الذنيبات وإيناس العبادي ومنير نوفل وبديع عبد الرحيم ، "**دراسة تحليلية لأراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700** ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد 4 العدد 3 عام 2008 ص ص 219- 255

44- عيد الرميص " **اثر استخدام مداخل التدقيق لنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على جودة التدقيق الخارجي في الأردن**" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة آل البيت ، المفرق، 2011 ص ص 1–89

45- عصام قريط ، "**الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن** "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد 24 ، العدد الأول ، عام 2008 ص ص 7-40

46- محمد الطراونة ، " **الجودة الشاملة في الشركات الصناعية** " ، مجلة المنارة ، جامعة آل البيت المجلد الأول ، العدد3، 1996 ص ص 109- 125

47- محمد جبران، " **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**"الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية،جامعة الملك سعود، 2010، ص ص 1-47

48- منير لطفي ،" **انطباع مسؤولي الائتمان عن تقرير مدقق الحسابات** "، دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 28 ، العدد 2 عام 2001 ص ص 395- 406

49- يوسف جربوع ، "**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**"،الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، 2007 ، ص ص 367- 389

المراجع باللغة الانجليزية

Books:-

50- Alvin Arens & Randal Elder & Mark Beasley ,**Auditing and Assurance Services** , Prentice Hall Upper Saddle River ,Now Jersey ,Eleventh Edition ,2006

51- David Ricchiute**, Auditing and Assurance Services,** South Western Thomson Learning, 2003

52- Garrison Ray & Eric Noreen , **Managerial Accounting**, 12th ed., McGraw-Hill international ed,2008

53- Grahm cosserat , **Modern auditing** ,John Wiley @sons ,Ltd, Second Edition ,2004

54- John Arens &sons **Auditing and Assurance Services**, the Atrium southern Gate, 2003

55- K.C Shekhar & Lekshmy Shekhar ,**Auditing Incorporating Companies**, Vikas Publishing House Pvt Ltd , 2003

56- Ravinder Kumar & Virender Sharma , **Auditing Principles & Practice** , prentice Hall Ladia New Delhi , in 2005

57- Ray Whittington & Kurt pany , **Principles of Auditing and Other Assurance Services**, Prentice Hall Upper Saddle River ,Now Jersey ,Fourteenth Edition ,2004

58- Uma Sekaran , **Research methods for business : A skill Building Approach** , 4^{th} Edition , John Wiley and Sons , New York ,2003

59- William Messier, **Auditing Assurance Services,** Irwin Mc Graw,Hill second Edition,2005

Articles:-

60- Bryan church & shawn Davis & susan Mecracken , **"The Auditor's Reporting model A Literature Overview and research Synthesis",** Accenting Horizons, Vo.22, No. 1 ,2008, pp 69-90

61- Cristina Fuentes & Maria Martinez**, "Auditor independence joint determination of audit and non- audit fees and the incidence of qualified audit reports**, *Academia, Revista Latinoamericana de Administraci?n, 43*, 2009, pp 63-92

62- Janie Chang &Chan Richard, **" The Impact of Retention Incentives and client Business risks on Auditors' Decisions Involving Aggressive Reporting Practices"** Auditing A Journal of Practice& Theory, Vol. 22,No.2 May 2003, pp207-218

63- Jong Choi& Chanson kim & Jong Kim & Yoonseok Zang,'' **Audit Office Size,Audit Quality,And Audit Pricing'',**Auditing A Journal of Practice & Theory < Vol 29.No1 May 2010, pp73-97

الملاحق

ملحق رقم (1)
أسماء محكمين الاستبيانة

المحكمين الخارجيين		
الرقم	البيـــــــــــان	الجامعة
1	أ.د يوسف سعادة	العلوم التطبيقية
2	د. دلال الكفن	العلوم التطبيقية
3	أ. د احمد حلمي جمعة	الزيتونة
4	د وليد صيام	الهاشمية
5	أ.د مشيل سويدان	اليرموك
6	د أحمد العمري	اليرموك
7	د تركي الحمود	اليرموك
8	د. عبير خوري	اليرموك
9	د. خليل الرفاعي	البلقاء التطبيقية / كلية عمان
10	د. أكرم النجداوي	البلقاء التطبيقية / كلية عمان
11	أ.د حسين دحدوح	جدارة
12	أ.د محمود قاقيش	جدارة
13	د محمد المومني	جدارة
المحكمين الداخليين		
14	د. محمد الرحاحلة	أل البيت
15	د.عودة بني حمد	أل البيت
16	د. عبد الرحمن الدلابيح	أل البيت
17	د. سيف شبيل	أل البيت
18	د وليد العواوده	أل البيت
19	د. حسين الزيود	أل البيت
20	د. محمود جرادات	أل البيت

ملحق رقم(2)

الأتعاب المقررة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين

Jordanian Association of Certified Public Accountants

JACPA

جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين

الى الزميلات والزملاء المحترمين ،،،

الرقم:ج/م ق/٤٢٦٨
عمان في ١٤ آذار ٢٠٠٧

الموضوع: اتعاب التدقيق

تحية وبعد ،،،

استنادا الى احكام قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣ فقد قرر مجلس الادارة تحديد الحد الادنى لاتعاب التدقيق على النحو التالي:

نوع المنشأة	الحد الادنى للاتعاب السنوية
المؤسسات الفردية	٧٠٠
شركات التضامن والتوصية البسيطة	١٠٠٠
الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتوصية بالاسهم والشركات الاجنبية العاملة وغير العاملة	١,٢٥٠
الشركات المساهمة الخاصة	٢,٠٠٠
الشركات المساهمة العامة غير المدرجة	٤,٥٠٠
الشركات المساهمة العامة المدرجة التي تقدم بيانات مالية مرحلية	٧,٥٠٠
المؤسسات الحكومية التي تعمل على اسس تجارية	٣,٥٠٠

اما الجمعيات والنوادي والمنشآت الاخرى التي لا تهدف الى الربح فيتم الاتفاق على اتعابها وفقا لحجم عملها.

ويدعو مجلس الادارة الزميلات والزملاء الى الالتزام بما ورد اعلاه رعاية لمصالحهم ودعماً لاستقلاليتهم وحفاظاً على مستوى المهنة.

مع التقدير ،،،

رئيس مجلس الادارة
نعيم خوري

هاتف ٥٦٦٩٩١٦ /٥٦٦٩٩١٨ – فاكس ٥٦٨٧٦١٠ – ص . ب ٩٢٧٢٦٧ عمان ١١١٩٠ الأردن
Tel. ٥٦٦٩٩١٦ / ٥٦٦٩٩١٨ – Fax ٥٦٨٧٦١٠ P.O. Box ٩٢٧٢٦٧ Amman ١١١٩٠
jacapa@go.com.jo

ملحق رقم (3)

وصف أتعاب التدقيق

الرقم	البيـــــــان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
4	يتم تحديد الأتعاب بمعزل عن نتائج عملية التدقيق	4.3077	0.6525	1	مرتفع
8	وجوب حصول المدقق على أتعاب تتناسب مع حجم المسؤولية الملقاة على عاتقه	4.2238	0.773	2	مرتفع
9	تحديد الأتعاب من قبل الهيئة العامة للمساهمين يدعم جودة	3.9371	0.6631	3	مرتفع
5	زيادة الأتعاب يؤدي إلى زيادة إجراءات التدقيق	3.6853	0.6963	4	مرتفع
6	كلما زادت أتعاب التدقيق كلما زادت العناية المهنية المبذولة	3.6713	0.7485	5	متوسط
2	يراعي مكتب التدقيق الحد الأدنى من الأجور والأتعاب المحددة من قبل جمعية المحاسبين الأردنيين	3.6084	0.7694	6	متوسط
3	ترتبط أتعاب التدقيق بحجم العميل	3.5315	0.7855	7	متوسط
7	كلما زادت أتعاب التدقيق كلما زادت نزاهة واستقلالية المدقق	3.5035	0.8548	8	متوسط
1	يُراعى عامل المنافسة بين مكاتب التدقيق عند تحديد أتعاب التدقيق	3.4755	0.6903	9	متوسط
	المؤشر الكلي	3.7063	0.5351		مرتفع

ملحق رقم (4)

وصف نظام الرقابة الداخلية

	البيـــــــــــــان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
14	فهم بيئة الرقابة الداخلية لدى العميل	4.3706	0.6989	1	مرتفع
13	وجود الخبرة العلمية والعملية لدى موظفي التدقيق الداخلي	4.0629	0.6524	2	مرتفع
10	فهم نظام الرقابة الداخلية القائم	4.0559	0.5278	3	مرتفع
19	تقيم الأداء والتأكد من النتائج ومقارنته مع المخطط	4.007	0.5993	4	مرتفع
18	توجيه الأفراد في أداء مهامهم يساعد على التنفيذ الفعلي للمهام طبقا لما هو مخطط	3.9301	0.5393	5	مرتفع
12	وجود قسم تدقيق داخلي للعميل	3.9161	0.6765	6	مرتفع
11	متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقيمها حتى يتم كشف نقاط الضعف	3.9021	0.6088	7	مرتفع
17	وجود التنظيم الذي يهدف إلى ترتيب تنفيذ الأداء الفعلي	3.9021	0.5852	7	مرتفع
16	رفع الكفاية عن طريق الدورات التدريبية للعاملين	3.8881	0.5946	8	مرتفع
15	استقلال المدقق الداخلي واتصاله مع لجنة التدقيق	3.8531	0.5686	9	مرتفع
	المؤشر الكلي	4.0315	0.4489		مرتفع

ملحق رقم (5)

وصف حجم مكاتب التدقيق

	البيـــــــــان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
22	استخدام تكنولوجيا أكثر تطورا في المكاتب الكبيرة	4.049	0.8503	1	مرتفع
28	تفرع مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب عالمية يؤدي إلى كسب الخبرات	3.9301	0.6781	2	مرتفع
26	المكاتب كبيرة الحجم تعتمد على مصادر مختلفة للدخل مما يؤثر على جودة التقرير المقدم من قبلها	3.9091	0.7683	3	مرتفع
24	اندماج المكاتب صغيرة الحجم يمكن أن يعطي جوده اكبر للتقرير المقدم من قبلها	3.8881	0.5946	4	مرتفع
25	المكاتب كبيرة الحجم تستقطب خبرات اكبر من المكاتب صغيرة الحجم مما يؤثر على نوعية التقرير	3.8671	0.6944	5	مرتفع
27	حجم مكتب التدقيق يرتبط بسمعة المكتب مما يؤثر على عدد العملاء للمكتب	3.8252	0.7152	6	مرتفع
23	المكاتب صغيرة الحجم يمكن أن تتماشى مع متطلبات العميل	3.6084	0.8884	7	متوسط
21	كبر حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجاباً	3.2028	0.8011	8	متوسط
20	صغر حجم مكتب التدقيق يؤثر سلبا	3.049	0.8419	9	متوسط
	المؤشر الكلي	3.4895	0.6237		متوسط

ملحق رقم (6)

وصف طبيعة نشاط الشركة

	البيـــــــــــان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
42	يحرص المحاسب القانوني تضمين التقرير بما هو مفيد للمستخدمين	3.9441	0.6255	1	مرتفع
41	يحرص المحاسب القانوني على التجانس في التقرير	3.9231	0.6616	2	مرتفع
39	يتميز التقرير بالملائمة بكونه ذا قيمة تنبؤية للمعلومات وتأكيد الصحة	3.9091	0.6704	3	مرتفع
44	يحرص المحاسب القانوني على صدور التقرير في الوقت المناسب وعدم تأخره على المستخدمين.	3.9091	0.6911	3	مرتفع
35	يتميز تقرير المحاسب القانوني بالصدق والأمانة	3.8951	0.6359	4	مرتفع
37	تتناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه	3.8951	0.7756	4	مرتفع
43	يحرص المحاسب القانوني تضمين التقرير بما هو مفيد للمستخدمين	3.8601	0.6235	5	مرتفع
38	يحرص المحاسب القانوني بتوضيح إجراءاته والخطوات التي يود القيام بها	3.8462	0.7441	6	مرتفع
40	يتميز التقرير بالمصداقية من خلال صدق وعدالة التمثيل للواقع	3.8182	0.7377	7	مرتفع
36	يتميز تقرير المحاسب القانوني بالصراحة والوضوح	3.8112	0.7016	8	مرتفع
	المؤشر الكلي	3.9266	0.5339		مرتفع

ملحق رقم (7)

وصف جودة التقرير

	البيـــــــــــان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
34	تختلف طول مدة التدقيق حسب نوع النشاط للشركة	4.1399	0.5886	1	مرتفع
32	يختلف الجهد المبذول في عملية التدقيق حسب نوع النشاط	4.049	0.7153	2	مرتفع
33	تختلف عدد الزيارات التي يقوم بها المكتب حسب نوع نشاط الشركة	4.049	0.6851	2	مرتفع
31	يتم وضع خطط مختلفة عن سير عملية التدقيق باختلاف النشاط الشركة	3.9441	0.6141	3	مرتفع
29	تختلف عملية التدقيق باختلاف نوع النشاط المتبع لدى الشركة	3.8112	0.7311	4	مرتفع
30	يتم الاهتمام في عملية التدقيق في الشركات التجارية على المبيعات وحسابات المدينين	3.6084	0.7124	5	متوسط
	المؤشر الكلي	3.9755	0.5513		مرتفع

ملحق رقم(8)

الاستبيانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة آل البيت

AL- al-BAYT UNIVERSITY

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة/ برنامج الماجستير

حضرة المجيب المحترم

تحية طيبة وبعد ،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " **العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني**" وذلك للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة .

نرجو من حضرتكم التكرم بالمساعدة في إتمام هذه الدراسة عن طريق الإجابة على الأسئلة التي تتضمنها الاستبانة المرفقة وذلك بكل دقة وموضوعية لما له من أهمية على صدق نتائج الدراسة. كما نؤكد لكم بأن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة وتستخدم لغايات البحث العلمي فقط . شاكرين لكم حسن تعاونكم على إنجاح هذه الدراسة.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

القعقاع خلف الزعبي

الجزء الأول: معلومات عامة

يرجى التكرم بوضع إشارة (×) أمام الإجابة المناسبة.

1- المؤهل العلمي:

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

☐ أخرى (اذكرها) ....

2- التخصص العلمي

☐ محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ إدارة

☐ اقتصاد ☐ أخرى (تذكرها)...................

3- الخبرة في مجال التدقيق

☐ أقل من5 سنوات ☐ من 5 إلى اقل من 10 سنوات ☐ من 10سنوات إلى اقل من 15سنة

☐ 15 سنة فأكثر

4- المركز الوظيفي

☐ رئيس فريق تدقيق ☐ مدقق رئيسي ☐ مدقق ☐ مساعد مدقق

☐ أخرى اذكرها.......

5- الشهادة المهنية :

☐ ACPA ☐ JCPA ☐ CPA ☐ CFA

☐ أخرى اذكرها ....

الجزء الثاني (المتغيرات المستقلة) يتعلق هذا القسم بقياس العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
	المحور الأول: أتعاب التدقيق					
1	يُراعى عامل المنافسة بين مكاتب التدقيق عند تحديد أتعاب التدقيق مما يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
2	يراعي مكتب التدقيق الحد الأدنى من الأجور والأتعاب المحددة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين مما يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
3	ترتبط أتعاب التدقيق بحجم العميل مما يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
4	يتم تحديد الأتعاب بمعزل عن نتائج عملية التدقيق مما يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
5	زيادة الأتعاب يؤدي إلى زيادة إجراءات التدقيق مما يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
6	كلما زادت أتعاب التدقيق كلما زادت العناية المهنية المبذولة يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
7	كلما زادت أتعاب التدقيق كلما زادت نزاهة واستقلالية المدقق يؤثر أجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
8	وجوب حصول المدقق على أتعاب تتناسب مع حجم المسؤولية الملقاة على عاتقه يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
9	تحيد الأتعاب من قبل الهيئة العامة للمساهمين يدعم جودة التقرير يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
	المحور الثاني نظام الرقابة الداخلية					
10	فهم نظام الرقابة الداخلية القائم يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
11	متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقيمها حتى يتم كشف نقاط الضعف يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
12	وجود قسم تدقيق داخلي للعميل يؤثر أجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
13	وجود الخبرة العلمية والعملية لدى موظفي التدقيق الداخلي يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
14	فهم بيئة الرقابة الداخلية لدى العميل يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
15	استقلال المدقق الداخلي واتصاله مع لجة التدقيق يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
16	رفع الكفاية عن طريق الدورات التدريبية للعاملين يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
17	وجود تنظيم الذي يهدف إلى ترتيب تنفيذ الأداء الفعلي يؤثر أجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
18	توجيه الأفراد في أداء مهامهم يساعد على التنفيذ الفعلي للمهام طبقا لما هو مخطط يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
19	تقيم الأداء والتأكد من النتائج ومقارنته مع المخطط يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
	المحور الثالث حجم مكتب التدقيق					
20	صغر حجم مكتب التدقيق يؤثر سلبا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
21	كبر حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
22	استخدام تكنولوجيا أكثر تطورا في المكاتب الكبيرة يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
23	المكاتب الصغيرة الحجم يمكن أن تتماشى مع متطلبات العميل مما يؤثر سلبا على جودة التقرير					
24	اندماج المكاتب صغيرة الحجم يمكن أن يعطي جوده اكبر للتقرير المقدم من قبلها					
25	أن المكاتب كبيرة الحجم تستقطب خبرات اكبر من المكاتب صغيرة الحجم مما يؤثر على نوعية					
26	أن المكاتب كبيرة الحجم تعتمد على مصادر مختلفة للدخل مما يؤثر على جودة التقرير المقدم من قبلها					
27	أن حجم مكتب التدقيق يرتبط بسمعة المكتب مما يؤثر على عدد العملاء للمكتب					
28	أن تفرع مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب عالميه يؤدي إلى كسب الخبرات يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
	المحور الرابع طبيعة نشاط الشركة					
29	تختلف عملية التدقيق باختلاف نوع النشاط المتبع لدى الشركة مما يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
30	يتم الاهتمام في عملة التدقيق على الشركات التجارية على المبيعات وحسابات المدنين					
31	يتم وضع خطط مختلفة عن سير عملية التدقيق باختلاف النشاط الشركة مما يؤثر إيجابا على تقرير المحاسب القانوني الأردني					
32	يختلف الجهد المبذول في عملية التدقيق حسب نوع النشاط للشركة مما يؤثر إيجابا على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني					
33	تختلف عدد الزيارات التي يقوم بها المكتب حسب نوع نشاط الشركة مما يؤثر أجابا على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني					
34	تختلف طول مدة التدقيق حسب نوع النشاط للشركة مما يؤثر أجابا على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني					

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
	المحور الخامس: جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني					
35	يتميز تقرير المحاسب القانوني الأردني بالصدق والأمانة					
36	يتميز تقرير المحاسب القانوني الأردني بالصراحة والوضوح					
37	تتناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه					
38	يحرص المحاسب القانوني الأردني على توضيح إجراءاته والخطوات التي يود القيام بها					
39	يحرص المحاسب القانوني الأردني على القيام ببعض المتطلبات من اجل الوفاء باحتياجات المستخدمين					
40	يتميز التقرير بالملائمة بكونه ذا قيمه تنبؤية للمعلومات وتأكيد والصحة					
41	يتميز التقرير بالمصداقية من خلال صدق وعدالة تمثيل الواقع					
42	يحرص المحاسب القانوني الأردني على التجانس في التقرير					
43	يحرص المحاسب القانوني الأردني بتضمين التقرير بما هو مفيد للمستخدمين					
44	يحرص المحاسب القانوني الأردني على إصدار التقرير في الوقت المناسب وعدم تأخيره على المستخدمين					

ملحق رقم(9)

ملخص باللغة الانجليزية

Abstract

Factors Affecting the Quality of Jordanian Auditor's Report

By

AL-QAQA'A AL-ZUBI

Supervisor

Jamal AL-sharairi

The Present study aims at investigating factors affecting the quality of Jordanian auditor's report. It tries to clarify the effects of auditing fees, internal control system, size of the auditing office, and nature of the company's activity on the quality of Jordanian auditor's report. The sample of the study, consists of (143) out of (148) questionnaires with average of (96.6%) distributed on (148) Jordanian practitioner auditor's. To test the hypotheses of the study, the Multiple Regression test is used. The most salient results of the study were:

1. There is a statistically significant effect of the independent variable “Internal control system” on the quality of Jordanian auditor's report in the fist place.

2- There is a statistically significant effect of the independent variable “size of the auditing office” on the quality of Jordanian auditor's report in the second place.

Based on these results, it is recommended that:

1. It is important for Jordanian auditor to understand the internal control system since it helps them to decrease the auditing risks, time and effort needed for auditing to make qualified report.

2. It is important for Jordan Association of Certified public Accountants to follow up the fees charged by Jordanian auditors and to make sure that they did not receive fees less then the minimum set by the Jordan Association of Certified pubic Accountants.